

# REGISTRO OFICIAL<sup>®</sup>

ÓRGANO DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR



**CORTE NACIONAL DE JUSTICIA**  
**RESOLUCIONES:**  
**SALA ESPECIALIZADA**  
**DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO**  
**R391-2017, R392-2017, R396-2017**

Resolución N° 391-2017

\*Recurso de casación n° 17751-2015-0385

**JUICIO DE IMPUGNACION QUE SIGUE EL SEÑOR LUNA HUGO RENE EN CONTRA DE DIRECTOR REGIONAL LITORAL SUR ACTUAL DIRECTOR ZONAL 8 DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS**

Quito, martes 30 de mayo del 2017, Las 12h30.-

VISTOS: ANTECEDENTES: 1. Ha correspondido a esta sala el conocimiento y resolución del recurso de casación planteado por el director zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, en contra de la sentencia dictada por la entonces Cuarta Sala del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario n° 2, con asiento en Guayaquil, el 30 de julio de 2015, a las 17h16, que *"declara parcialmente sin lugar la acción de impugnación presentada por el señor HUGO RENE LUNA en contra del Director Regional Litoral Sur actual Director Zonal 8 del SERVICIO DE RENTAS INTERNAS, en cuanto: a) Revocar parcialmente la Resolución No. 109012013RREC077191, dictada por el Director Regional Litoral Sur del Servicio de Rentas Internas, y modifica por consecuencia, Acta de Determinación No. 0920130100088 correspondiente al ejercicio fiscal 2009, en los términos que quedan expuestos en los considerandos precedentes de este fallo. b) Habiéndose modificado la base de liquidación del impuesto a la renta del ejercicio 2009, se dispone que el Servicio de Rentas Internas practique una nueva liquidación que se realizará de acuerdo con las consideraciones y modificaciones señaladas en esta sentencia"*, dentro del juicio contencioso tributario n° 2014-0016 que se tramitó en esa sala.

2. Frente a esta sentencia, la autoridad tributaria plantea recurso de casación para ante la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, que es concedido por la sala de instancia concedido en auto de 25 de agosto de 2015.

3. Esta impugnación fue objeto de calificación de admisibilidad parcial por la Sala de Conjuenza y Conjuenes de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, de conformidad con el art. 201, número 2 del Código Orgánico de la Función Judicial, mediante auto de 24 de noviembre de 2015, conforme consta de fojas 3 a 11 del expediente de casación.

4. El recurso planteado fue conocido y resuelto previamente por la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia,

integrada por las doctoras Tatiana Pérez Valencia y Ana María Crespo Santos, juezas nacionales y el doctor José Luis Terán Suárez, juez nacional, en sentencia dictada y notificada el 19 de enero de 2016. Sin embargo, la resolución fue objeto de acción extraordinaria de protección propuesta por el accionante.

5. La Corte Constitucional, luego del trámite respectivo y mediante sentencia nro. 326-16-SEP-CC, de 5 de octubre de 2016, dentro de la causa signada con el nro. 0249-16-EP, al estimar que existe “vulneración de los derechos constitucionales al debido proceso en la garantía de la motivación y a la seguridad jurídica previstos en los artículos 76, número 7, letra l y 82 de la Constitución de la República”, aceptó la acción extraordinaria de protección presentada, y dispuso como medidas de reparación integral, las siguientes: “3.1. *Dejar sin efecto la sentencia dictada el 19 de enero de 2016, a las 12:58, por la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.* 3.2. *Retrotraer los efectos del proceso hasta el momento anterior a la emisión de la sentencia dictada el 19 de enero de 2016, a las 12:58, por la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, dentro del recurso de casación N° 385-2015.* 3.3. *Disponer que previo sorteo, otros jueces de la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia conozcan y resuelvan el recurso extraordinario de casación presentado, de conformidad con la Constitución de la República, la ley y la aplicación integral de esta decisión constitucional, esto es considerado la decisum o resolución, así como los argumentos centrales que son la base de la decisión y constituyen la ratio decidendi*”.

6. Esta sala dará cumplimiento a lo dispuesto en la sentencia de la Corte Constitucional, dentro del marco de estricto acatamiento del art. 168, número 1 de la Constitución Política de la República, que garantiza:

“Art. 168.- La administración de justicia, en el cumplimiento de sus deberes y en el ejercicio de sus atribuciones, aplicará los siguientes principios:

1. Los órganos de la Función Judicial gozarán de independencia interna y externa. Toda violación a este principio conllevará responsabilidad administrativa, civil y penal de acuerdo con la ley (...).”

Así como, del art. 8 del Código Orgánico de la Función Judicial, según el cual:

“Art. 8.- PRINCIPIO DE INDEPENDENCIA.- Las juezas y jueces solo están sometidos en el ejercicio de la potestad jurisdiccional a la Constitución, a los

instrumentos internacionales de derechos humanos y a la ley. Al ejercerla, son independientes incluso frente a los demás órganos de la Función Judicial.

Ninguna Función, órgano o autoridad del Estado podrá interferir en el ejercicio de los deberes y atribuciones de la Función Judicial.

Toda violación a este principio conllevará responsabilidad administrativa, civil y/o penal, de acuerdo con la ley”.

Se trata de disposiciones claras e inequívocas, respecto de las cuales no caben excepciones o alegaciones de ninguna naturaleza. Pero no solo el ordenamiento jurídico ecuatoriano refleja la preocupación por la independencia judicial y en general, por la institucionalidad del Estado, sino que también se evidencia en el sistema jurídico internacional.

Así, el Séptimo Congreso de las Naciones Unidas sobre Prevención del Delito y Tratamiento del Delincuente, celebrado en Milán del 26 de agosto al 6 de septiembre de 1985, elaboró los *Principios básicos relativos a la independencia de la judicatura*, que luego fueron adoptados y confirmados por la Asamblea General de las Naciones Unidas, en sus resoluciones 40/32 de 29 de noviembre de 1985 y 40/146 de 13 de diciembre de 1985, para ayudar a los Estados Miembros en su tarea de garantizar y promover la independencia de la judicatura, [y que] deben ser tenidos en cuenta y respetados por los gobiernos en el marco de la legislación y la práctica nacionales.

El primero de esos principios básicos, dispone: “La independencia de la judicatura será garantizada por el Estado y proclamada por la Constitución o la legislación del país. Todas las instituciones gubernamentales y de otra índole respetarán y acatarán la independencia de la judicatura”.

A su vez, el segundo principio básico, consagra que: “Los jueces resolverán los asuntos que conozcan con imparcialidad, basándose en los hechos y en consonancia con el derecho, sin restricción alguna y sin influencias, alicientes, presiones, amenazas o intromisiones indebidas, sean directas o indirectas, de cualesquiera sectores o por cualquier motivo”.

En igual sentido, la Corte Interamericana de Derechos Humanos se ha preocupado de precisar el alcance de la independencia judicial:

“... Finalmente, la Corte ha señalado que el ejercicio autónomo de la función judicial debe ser garantizado por el Estado tanto en su faceta institucional, esto es, en relación con el Poder Judicial como sistema, así como también en conexión con su vertiente individual, es decir, con relación a la persona del juez específico. El Tribunal estima pertinente precisar que la dimensión objetiva se relaciona con aspectos esenciales para el Estado de Derecho, tales como el principio de separación de poderes, y el importante rol que cumple la función judicial en una democracia. Por ello, esta dimensión objetiva trasciende la figura del juez e impacta colectivamente en toda la sociedad”<sup>1</sup>.

En fallos de más antigua data, la Corte regional de derechos humanos, también se ha pronunciado respecto a esta obligación internacional de los Estados de suscriptores de la Convención Americana. Así, en el caso Reverón Trujillo contra Venezuela, de 30 de junio de 2009, la Corte Interamericana de Derechos Humanos, dejó señalado:

“67 Ahora bien, los jueces, a diferencia de los demás funcionarios públicos, cuentan con garantías reforzadas debido a la independencia necesaria del Poder Judicial, lo cual la Corte ha entendido como “esencial para el ejercicio de la función judicial”. El Tribunal ha dicho que uno de los objetivos principales que tiene la separación de los poderes públicos es la garantía de la independencia de los jueces. Dicho ejercicio autónomo debe ser garantizado por el Estado tanto en su faceta institucional, esto es, en relación con el Poder Judicial como sistema, así como también en conexión con su vertiente individual, es decir, con relación a la persona del juez específico. El objetivo de la protección radica en evitar que el sistema judicial en general y sus integrantes en particular se vean sometidos a posibles restricciones indebidas en el ejercicio de su función por parte de órganos ajenos al Poder Judicial o incluso por parte de aquellos magistrados que ejercen funciones de revisión o apelación. Adicionalmente, el Estado está en el deber de garantizar una apariencia de independencia de la magistratura que inspire legitimidad y confianza suficiente no sólo al justiciable, sino a los ciudadanos en una sociedad democrática.

68 El principio de independencia judicial constituye uno de los pilares básicos de las garantías del debido proceso, motivo por el cual debe ser respetado en todas las áreas del procedimiento y ante todas las instancias procesales en que se decide sobre los derechos de la persona”.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> CORTE INTERAMERICANA DE DERECHOS HUMANOS: sentencia en el caso Quintana Coello contra Ecuador, agosto 23, 2013, pág. 154.

<sup>2</sup> Tal como lo recuerda la Corte en esta sentencia, en igual sentido se ha pronunciado en los casos: Caso Herrera Ulloa contra Costa Rica: Sentencia de 2 de julio de 2004, párr. 171;

Por lo demás, es obligación constitucional, legal y ética de esta sala, defender la independencia de la Función Judicial, frente a otros órganos del Estado, más allá de la temporalidad de las personas.

#### JURISDICCION Y COMPETENCIA:

La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, es competente para conocer y resolver el recurso de casación propuesto, conforme lo disponen los artículos 184, número 1 de la Constitución de la República; 184 y 185, segunda parte, número 1 del Código Orgánico de la Función Judicial, y está debidamente integrada por la doctora Magaly Soledispa Toro, conjueza nacional y los doctores Juan Montero Chávez y Darío Velástegui Enríquez, conjueces nacionales, en virtud de las resoluciones del Pleno del Consejo de la Judicatura, publicada en el Registro Oficial (suplemento) ° 424 de 26 de enero de 2015, del pleno de la Corte Nacional de Justicia, de 28 de enero del 2015, de las resoluciones del pleno del Consejo de la Judicatura números: 012 013-2012, de 24 de febrero de 2012, publicada en el Registro Oficial n° 660 de 13 de marzo de 2012; y, 042-2015, de 17 de marzo de 2015, promulgada en el Registro Oficial n° 471 de 1 de abril de 2105, mediante las cuales se designó y posesionó jueces y juezas nacionales; conjuezas y conjueces de la Corte Nacional de Justicia; y, en virtud de lo dispuesto en el art. 201, número 1 del Código Orgánico de la Función Judicial.

Consta también en el expediente de casación, de la misma foja 138, la razón de sorteo de la ponencia.

#### VALIDEZ PROCESAL:

Al recurso objeto del presente examen, se le ha dado el trámite previsto por la ley de la materia. No se observa del expediente circunstancia alguna que pueda afectar la validez procesal y menos aún, actuación que afecte las garantías constitucionales relativas al derecho al debido proceso.

---

Caso Palamara Iribarne contra Chile: Sentencia de 22 de noviembre de 2005, párr. 145.  
Caso Apitz Barbera contra Venezuela: Sentencia de 5 de agosto de 2008, párr. 55.

La causa se encuentra en estado de resolver y para el efecto, se hace las siguientes consideraciones:

#### PRIMERA: CONSIDERACIONES PREVIAS

El art. 10 del Código Orgánico de la Función Judicial establece el principio de unidad jurisdiccional y gradualidad, en función del cual, “la administración de justicia ordinaria se desarrolla por instancias o grados. La casación y la revisión no constituyen instancia ni grado de los procesos, sino recursos extraordinarios de control de la legalidad y del error judicial en los fallos de instancia”.

Sobre el recurso de casación, tanto la jurisprudencia nacional como la doctrina, son concordantes respecto a su carácter extraordinario, formal, restrictivo y concreto, como medio de impugnación judicial.

Corresponde a esta sala verificar las infracciones legales en que habría incurrido el tribunal juzgador en la resolución de esta causa, a la luz de los cargos que formula el recurrente, teniendo para el efecto, únicamente el apoyo de los insumos proporcionados en la fundamentación del recurso, pues como lo señala Edgardo Villamil Portilla<sup>3</sup>: *“En casación, (...) la sentencia es un juicio a la sentencia del Tribunal y no a la conducta del procesado o de las partes en el contrato”*.

Por tanto, dentro del presente recurso, el análisis de la sala se contrae exclusivamente a la confrontación entre los aspectos materia del recurso de casación y la sentencia dictada por el tribunal juzgador, dada la naturaleza de esta impugnación.

#### SEGUNDA: FUNDAMENTOS DEL RECURSO

El recurso de casación, presentado por la autoridad tributaria, se fundamenta en las causales primera, tercera y quinta del art. 3 de la Ley de Casación; sin embargo, la Sala de Conjueza y Conjueces de la Sala Contencioso Tributario de la Corte Nacional, concretamente, el doctor Juan Montero Chávez, conjuez nacional, admitió

---

<sup>3</sup> Villamil Portilla, Edgardo, “Estructura de la sentencia judicial”, Escuela Judicial “Rodrigo Lara Bonilla”, Consejo Nacional de la Judicatura de Colombia, Bogotá, 2004, página 156.

a trámite el recurso de casación propuesto, exclusivamente por la causal tercera del art. 3 de la Ley de Casación, por falta de aplicación del art. 115 del Código de Procedimiento Civil, lo que provocó la no aplicación de los arts. 4, 7, 10, números 14; 16 y 20 de la Ley de Régimen Tributario Interno, del art. 36 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, de la Norma Ecuatoriana de Contabilidad n° 26; de los números 28 y 29 del Marco de Conceptos para la Preparación y Presentación que forman parte de las Normas Ecuatorianas de Contabilidad, conforme consta de la enunciación de los cargos que serán objeto de análisis y resolución por parte de esta sala, al haber sido calificados de admisibles.

2.1 Después de establecer la parte de la sentencia en que se produciría el yerro, la autoridad tributaria pasa a fundamentar su impugnación:

El cargo propuesto al amparo de la causal tercera, guarda relación con la glosa “Compra de bienes no producidos por el contribuyente”, y se fundamenta en que la sala de instancia “no aprecia las pruebas actuadas dentro del proceso en su conjunto” lo que según dice, devino en la falta de aplicación de normas de derecho sustantivas que enuncia.

Indica que en el juicio existen informes periciales tanto de la parte actora como de la demandada en relación con las exhibiciones documentales del expediente de la resolución n° 109012013RREC07791, llevadas a cabo dentro del proceso, pero que el tribunal no los analiza como dispone la ley y se basa en un informe técnico de ejecución de obras n° ITEO-2009-0010 presentado en fase administrativa por el accionante.

La autoridad recurrente agrega que la valoración “debe ser razonada explicando cómo y el porqué de la importancia dada a ellos y sus motivos para dar más peso a unas frente a otras, analizando todas y dando el valor que corresponde a cada una de ellas”,

Asegura que dicho informe técnico es un reporte que avala hasta cierto punto, la existencia de la necesidad de realizar estos gastos provisionados por el actor para el año 2009, devengados en el año 2010. En criterio de la autoridad recurrente, este reporte no tiene otra función que la de justificar la provisión realizada sin que

se pueda dejar de lado lo indicado por la perito Elena Solórzano en su informe de fecha 24 de octubre de 2014, en el que se concluye “de manera sustentada y debidamente explicada” que la provisión realizada, por el contribuyente y usada como gasto deducible en el ejercicio fiscal 2009 corresponde a servicios recibidos y efectivamente devengados en el ejercicio fiscal 2010, por lo que esta provisión debió ser reversada al no cumplir con las condiciones dadas en la Ley de Régimen Tributario Interno para la deducibilidad de los mismos.

Para la administración tributaria, de haberse apreciado todas las pruebas y considerado todos los argumentos esgrimidos en el informe pericial presentado por la autoridad demandada, “la Sala no sólo se hubiera limitado a revisar si el gasto fue devengado o no en otro ejercicio fiscal, pues el tema que debía analizar era la imposibilidad de usar provisiones de gastos no devengados en el año en análisis”, particular que se evidencia en este informe pericial, que contiene lo sustentos legales y contables para considerar no deducible la provisión pretendida por el actor, según dice.

Expresa que la falta de aplicación de este precepto de valoración probatoria, contenido en el art. 115 del Código de Procedimiento Civil: la obligación de apreciar las pruebas en su conjunto, impidió a la Sala tener en cuenta el incumplimiento del actor de normas de derecho y contables, que estarían consignadas en el informe pericial presentado por la economista Elena Solórzano, en relación a la obligación de reversar los gastos provisionados no devengados en el ejercicio fiscal.

Estas normas de derecho indirectamente infringidas, serían, al decir de la autoridad tributaria las contenidas en los arts. 4, 7, 10, números 14, 16, 20 de la Ley de Régimen Tributario Interno, del art. 36 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, de la Norma de Contabilidad N° 26; y, los números 28 y 29 del Marco de Conceptos para la Preparación y Presentación que forman parte de las Normas Ecuatorianas de Contabilidad.

En orden a evidenciar que la infracción indirecta de las normas señaladas, la administración tributaria transcribe el art. 10, número 14 de la Ley de Régimen Tributario Interno, para explicar que “para que estas provisiones sean deducibles

dentro de un determinado período fiscal es imperioso que se haya devengado dentro del mismo año, pues, la Norma de Contabilidad n° 26 establece tres condiciones para que las provisiones puedan ser reconocidas y por ende registradas como tales y que son: a) que la obligación sea el resultado de un suceso pasado, b) que los recursos de los cuales la empresa se desprende incorporen beneficios económicos para cancelar esa obligación c) que pueda hacerse una estimación fiable del importe de la obligación; que sin estas tres condiciones no puede reconocerse la provisión.

Al no cumplirse las mismas en el caso analizado, explica la autoridad recurrente, el actor debió revertir o ajustarlas a la fecha del balance en cumplimiento del párrafo 59 de la NEC (Normas Ecuatorianas de Contabilidad).

Además, expone el casacionista que en el mismo sentido, los arts. 7 y 10, número 14 de la Ley de Régimen Tributario Interno que tratan sobre el cierre del ejercicio económico y de las provisiones, respectivamente, y el art. 16 de la misma normativa, que establece la forma de determinar la base imponible, deja en claro, de manera expresa que sólo se consideran las deducciones permitidas en la norma que sean directamente imputables a los ingresos, en tanto que el art. 20 de esta ley, en concordancia con el art. 36 de su reglamento, prescriben la obligación de respetar los principios contables de general aceptación y de obligatoriedad de aplicación de los preceptos contenidos en las Normas Ecuatorianas de Contabilidad, por lo que considera “existe claridad en el alcance de la normativa correspondiente a los gastos pendientes de pago y que no han ido aún devengados”, para la existencia de una condición de deducibilidad.

2.2 En ese orden de ideas, la autoridad demandada explica que era obligación del actor registrar en su declaración de impuestos del año 2009 sólo los costos y gastos generados y devengados en dicho ejercicio y que tengan relación directa a la generación de ingresos gravados, conforme los números 28 y 29 del Marco de concepto para la preparación de estados financieros. Asegura que en ningún momento la Administración desconoce la posibilidad de provisionar gastos pero esta posibilidad está dada en función del cumplimiento de los preceptos legales y contables mencionados, los que no contemplan la posibilidad de aplicar gastos provisionados en un ejercicio distinto al de su devengamiento.

2.3 Con los fundamentos que expone, solicita se case la sentencia recurrida.

2.4 Queda delimitado de esta manera el ámbito de análisis y resolución de la sala, conforme los principios que rigen la casación en el Ecuador.

### TERCERA: CONTESTACIÓN DEL RECURSO

3.1 Con la admisión del recurso de casación interpuesto, en los términos previamente consignados, se ha corrido traslado al accionante, quien expone:

Que en el recurso de casación planteado se enumera el art. 115 del Código de Procedimiento Civil como precepto [de valoración probatorio] no aplicado pero que la sentencia sí realiza la apreciación [de la prueba] en conjunto.

Que se identifica el medio de prueba “violatorio de estamentos legales y normativos el sobrevalorar un informe que obra en fojas desde la etapa administrativa, mero informe que si bien reconoce la administración tributaria que ‘avala hasta cierto punto la existencia de la necesidad de realizar estos gastos’ (refiriéndose a la glosa de compras netas de bienes no producidos por el contribuyente) pues debería también haber existido por parte de la administración tributaria una determinación complementaria, cuestión que no existió y más bien cerró” (sic).

Que la administración tributaria en su escrito recursivo “establece que se han violentando los supuestos legales que están en conformidad ÚNICAMENTE a su resolución y a su informe de su funcionario perito” (sic). Al respecto, agrega, “cabe repetir que el análisis que hace el recurrente NO ES COMPLETO. Hay puntos que seriamente omite y señala la omisión de preceptos legales respecto a una prueba que tuvo [que] practicarse durante el proceso administrativo y que la sentencia señala: determinación complementaria”. (sic)

3.2 Solicita se declare sin lugar el recurso de casación.

### CUARTA: CONSIDERACIONES DE LA SALA

4.1 la causal tercera de casación está concebida en nuestro ordenamiento jurídico en los siguientes términos:

Art. 3.- CAUSALES.- El recurso de casación sólo podrá fundarse en las siguientes causales:

(...)

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

En consecuencia, los requisitos de la impugnación por la causal tercera son: a) la norma de valoración probatoria y el modo en que esta ha sido infringida; b) la especificación del elemento probatorio sobre el cual se ha producido la infracción del precepto jurídico de valoración probatoria; c) la norma sustantiva que ha sido indirectamente infringida, con la correspondiente sustentación del vicio imputado; y, d) la trascendencia procesal de la afectación de las normas, con la debida fundamentación de la forma cómo la infracción de la norma de valoración probatoria condujo a la vulneración de la norma sustantiva; es decir, se debe establecer la conexidad entre ambos tipos de normas: la relación causa efecto existente entre las normas de valoración de la prueba afectadas y las normas sustantivas que fueron indirectamente infringidas.

4.2 En la especie, la autoridad tributaria señala que el precepto de valoración probatoria está inserto en el art. 115 del Código de Procedimiento Civil, cuyo tenor literal es el siguiente:

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

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

La administración tributaria determina que el precepto de valoración probatoria infringido es la falta de apreciación en conjunto de la prueba aportada por las partes procesales.

Respecto al medio probatorio sobre el cual recae la infracción, la autoridad recurrente indica que es el informe pericial practicado por la economista Elena Solórzano y el informe técnico de ejecución de obras No. ITEO-2009-0010.

En lo que guarda relación a las normas directamente infringidas, la autoridad tributaria señala los arts. 4, 7, 10, número 14; 16, 20 de la Ley de Régimen Tributario Interno, del art. 36 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, de la Norma Ecuatoriana de Contabilidad (NEC) n° 26, los números 28 y 29 del “Marco de Conceptos para la Preparación y Presentación” que forman parte de las Normas Ecuatorianas de Contabilidad, y el vicio por el cual se habría infringido tales normas, la no aplicación.

#### 4.3 CONSIDERACIONES DE LA SALA

4.3.1 La finalidad de la causal tercera es determinar si por la vía de una infracción de preceptos de valoración probatoria, se infringió normas sustanciales. La sola infracción de uno o varios preceptos de valoración probatoria no da lugar a la casación. En consecuencia, es relevante para la sala de casación, únicamente la infracción procesal de valoración probatoria en la medida en que sirvió de medio para la vulneración de normas sustanciales aplicables al caso.

4.3.2 La autoridad tributaria, al alegar la infracción del precepto de valoración probatoria contenido en el art. 115 del Código de Procedimiento Civil, referido a la obligación de valorar las pruebas en su conjunto, sostiene que el tribunal de instancia, pese a la existencia de varias pruebas, sustenta su decisión exclusivamente en “*el informe técnico de ejecución de obras No. ITEO-2009-0010 que consta en el expediente determinativo*”, sin tener en cuenta las demás, principalmente el informe presentado por el perito insinuado de su parte.

4.3.2.1 Corresponde verificar en primer lugar, la existencia del vicio alegado, respecto al precepto de valoración probatoria y al efecto, se revisa las consideraciones que hace el tribunal de instancia respecto a la glosa objeto de la impugnación, esto es: compras netas de bienes no producidos por el contribuyente, en lo atinente exclusivamente a “ajustes o diferencias contables no justificadas”, pues, la otra parte de la glosa “falta de bancarización” se encuentra confirmada por el mismo tribunal de instancia, sin que haya sido impugnada por el accionante, para declarar “*parcialmente sin lugar la acción de impugnación presentada por el señor HUGO RENE LUNA en contra del Director Regional Litoral Sur actual Director*

*Zonal 8 del SERVICIO DE RENTAS INTERNAS, en cuanto: a) Revocar parcialmente la Resolución No. 109012013RREC077191, dictada por el Director Regional Litoral Sur del Servicio de Rentas Internas, y modifica por consecuencia, Acta de Determinación No. 0920130100088 correspondiente al ejercicio fiscal 2009”.*

En el considerando SEXTO, la sentencia consigna:

*“1.- COMPRAS NETAS DE BIENES NO PRODUCIDOS POR EL CONTRIBUYENTE.- (...) lo que corresponde a esta Sala Juzgadora, es analizar la transacción realizada con arreglo a su significación económica, y esto es, que si en el 2009 se registra dicho gasto, considerarlo un ingreso, representaría su traslado al gasto en el 2010, por lo que corresponde verificar es si ese gasto efectivamente fue registrado únicamente en el 2009, y si efectivamente esa provisión fue devengada con comprobantes de venta legítimos y que cumpla con la normativa aplicable. En etapa probatoria el actor adjuntó copias certificadas de los soportes (de fojas 157 a fojas 1234) de la glosa en discusión. El informe técnico de ejecución de obras No. ITEO-2009-0010 que consta en el expediente determinativo [conforme lo certificó el perito de la administración tributaria, según respuesta que obra en la parte pertinente de su informe a foja 1259 del proceso judicial], concluye que “debido a las circunstancias anotadas anteriormente y para garantizar que se contará con el adecuado servicio de transporte de material, se resuelve efectuar una provisión contable correspondiente al Servicio de Transporte por USD 1’533.527,00, misma que será devengada en el período 2010, de acuerdo a como sea recibido y transportado el material necesario para la ejecución de las obras.” Dentro del informe pericial elaborado por el perito insinuado por la parte actora (fs. 1277 a 1303), se presenta un cuadro donde se detallan los comprobantes de venta y retenciones por un total de USD 1’523.760,00 correspondientes al Gasto de Transporte efectuado por el contribuyente HUGO RENE LUNA, las cuales fueron registrados contablemente en el ejercicio fiscal 2009 en una cuenta de provisión, lo cual técnicamente es viable realizar; la discrepancia con la glosa se suscita porque ésta provisión no fue reversada, pero no quiere decir que el desembolso o pago no se haya efectuado. El informe pericial elaborado por el perito insinuado por la Administración Tributaria establece que la provisión consignada como gasto para el ejercicio fiscal 2009 por un valor de USD 1’533.527,00 corresponde a servicios de transporte que se recibieron y devengaron en el período fiscal 2010, por lo que no se justifica el total de la provisión realizada dentro del ejercicio fiscal 2009 (fs. 1258 y vuelta). Respecto a la glosa por USD 14.124,17, los cuales corresponden a pagos a las compañías CONSBER C.A. CONSTRUCTORA BERREZUETA por USD 716,47; ROOFTEC ECUADOR S.A. por USD 147,49; y, GRANGRY S.A. por USD 13.260,21; dentro del informe pericial elaborado por el perito insinuado por la parte actora dice que no se considera deducible por no tener la constancia de la bancarización, pero de acuerdo a lo revisado este gasto sí contaba con los soportes correspondientes: factura, comprobante de retención y registro contable (primer párrafo de la foja 1301). El informe pericial elaborado por el perito insinuado por la Administración Tributaria establece que el contribuyente no presentó documentación en relación al valor glosado (fs. 1259). De lo que del análisis de ambos informes periciales así como de los argumentos propuestos por ambas partes, es necesario realizar las consideraciones siguientes: La Administración Tributaria en el Acta de Determinación Definitiva subsidiariamente impugnada (y que es antecedente de la controversia), señala que respecto de los valores consignados como provisión, no se entregaron soportes que justifiquen la transacción realizada, sin embargo, en ninguna parte señala la imposibilidad de realizar dicha provisión y que la misma debió ser reversada; continuando con el análisis de la presente glosa, la Resolución impugnada materia de la litis, en la parte pertinente señala que la provisión debió ser reversada y que dicho valor debió considerarse como un ingreso, esto es, cambiando el criterio de la glosa establecida, notificando al contribuyente con una Resolución con un cambio de criterio de la glosa establecida, lo que no le permitió al contribuyente enterarse de este cambio hasta el momento de la emisión de la Resolución, lo que pudo ocasionar una violación a su legítimo derecho a la defensa, teniendo en consideración que para el cambio de criterio de una glosa el analista debió iniciar un proceso de determinación complementaria, concediéndole así el derecho a la defensa al contribuyente. Sin perjuicio de*

*establecerse una violación al derecho a la defensa, esta Sala considera necesario valorar las pruebas aportadas por el contribuyente, conforme el criterio establecido en el Acta de Determinación Tributaria Final, para lo cual, se puede apreciar de las pruebas aportadas tanto en las pruebas periciales de la parte actora como del demandado, que dicho rubro fue considerado como gasto únicamente en el ejercicio fiscal del año 2009, con lo que queda claro que dicho rubro efectivamente devengado en el 2010 no fue considerado como gasto en dicho período fiscal. Importante anotar que en ambos informes periciales se confirma la existencia del "Informe Técnico de Ejecución de Obras No. ITEO-2009-0010" por el que se establece – en razón de factores económicos, técnicos-operativos y financieros- efectuar la provisión, lo que constituyen factores que son en cierto punto inmanejables por la compañía, por lo cual se hace necesario el reconocimiento contable de este rubro ante el hecho cierto de que debían afrontar esos gastos y posteriormente se los ejecutó, existiendo en un inicio falta de certeza en cuanto al momento en que habría de hacerse y su cuantía exacta. Dado que el efectuar esta provisión justificada fue considerado como gasto en el ejercicio fiscal del año 2009, por lo que ahora corresponde verificar la forma en la cual se devengó dicho gasto, y de las pruebas aportadas, podemos observar que constan los comprobantes de venta debidamente autorizados y con el cumplimiento de los requisitos que exige la norma pertinente, los comprobantes de retención, el egreso efectivo, su correspondiente contabilización y disminución de la cuenta de la provisión, facturas y liquidaciones de compra por el total de 1'523.760,00; por las consideraciones expuestas, se modifica la glosa "COMPRAS NETAS DE BIENES NO PRODUCIDOS POR EL CONTRIBUYENTE" del valor de USD 1'547.651,17 a USD 9.767,00 (no justificado), más el valor de USD \$ 14.124,17 por bancarización que no ha sido sustentado y se ratifica, quedando finalmente ratificado por esta glosa el valor de USD \$ 23.891,17..."*

4.3.2.2 De la lectura del considerando SEXTO de la sentencia, en la que se resuelve la glosa impugnada, en efecto, se constata que el tribunal resuelve exclusivamente en base a dicho informe (técnico de ejecución de obras No. ITEO-2009-0010 que consta en el expediente determinativo), aunque refiere la existencia en el proceso de informes periciales presentados a insinuación de las partes procesales.

Devis Echandía sostiene al respecto que "(...) los diversos medios aportados deben apreciarse como un todo, en conjunto, sin que importe que su resultado sea adverso a quien la aportó, porque no existe un derecho sobre su valor de convicción".

También indica este tratadista que para alcanzar una correcta apreciación de la prueba "no basta tener en cuenta cada medio aisladamente, ni siquiera darle el sentido y alcance que en realidad le corresponda, porque la prueba es el resultado de los múltiples elementos probatorios en el proceso, tomados en su conjunto, como una 'masa de pruebas', según la expresión de los juristas ingleses y norteamericanos".

Es así que la Corte Constitucional de Colombia ha sostenido el criterio de que “cuando un juez omite apreciar y evaluar pruebas que inciden de manera determinante en su decisión y profiere resolución judicial sin tenerlas en cuenta, incurre en vía de hecho y, por tanto, contra la providencia dictada procede la acción de tutela”: Sentencia T-329 del 25 de julio de 1996.

También ha señalado que “(..) el derecho a la prueba incluye no solamente la certidumbre de que, habiendo sido decretada, se practique y evalúe, sino la de que tenga incidencia lógica y jurídica, proporcional a su importancia dentro del conjunto probatorio, en la decisión que el juez adopte”: Sentencia T-555- de 2 de agosto de 1999.

Al no haberse valorado el medio de prueba señalado por el recurrente, se configura la falta de aplicación del precepto jurídico de valoración probatoria antes señalado y que consigna la obligación de apreciar la prueba en su conjunto, tal como lo alega la administración tributaria, pues correspondía al tribunal analizarlo y motivar la valoración que le otorgue.

4.3.3 Al haberse configurado la falta de aplicación del precepto jurídico de valoración de la prueba antes indicado, corresponde continuar el análisis del silogismo exigido en la causal tercera de casación, para la configuración de un cargo, esto es, el vicio indirecto. El casacionista determina que la falta de aplicación del precepto contenido en el art. 115 del Código de Procedimiento Civil, condujo al tribunal de instancia a la no aplicación de los arts. 4, 7, 10, número 14; 16, 20 de la Ley de Régimen Tributario Interno, del art. 36 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, de la NEC N° 26; los números 28 y 29 del “Marco de Conceptos para la Preparación y Presentación que forman parte de las Normas Ecuatorianas de Contabilidad”.

4.3.3.1 Empezaremos por enunciar las normas sustanciales hipotéticamente no aplicadas y que se encuentran insertas en la Ley de Régimen Tributario Interno, vigente para el período 2009:

**Art. 4.- Sujetos pasivos.-** Son sujetos pasivos del impuesto a la renta las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades, nacionales o extranjeras, domiciliadas o no en el

país, que obtengan ingresos gravados de conformidad con las disposiciones de esta Ley.

Los sujetos pasivos obligados a llevar contabilidad, pagarán el impuesto a la renta en base de los resultados que arroje la misma.

**Art. 7.- Ejercicio impositivo.-** El ejercicio impositivo es anual y comprende el lapso que va del 1o. de enero al 31 de diciembre. Cuando la actividad generadora de la renta se inicie en fecha posterior al 1o. de enero, el ejercicio impositivo se cerrará obligatoriamente el 31 de diciembre de cada año.

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

En particular se aplicarán las siguientes deducciones:

(...)

14.- Los gastos devengados y pendientes de pago al cierre del ejercicio, exclusivamente identificados con el giro normal del negocio y que estén debidamente respaldados en contratos, facturas o comprobantes de ventas y por disposiciones legales de aplicación obligatoria;

**Art. 16.- Base imponible.-** En general, la base imponible está constituida por la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios gravados con el impuesto, menos las devoluciones, descuentos, costos, gastos y deducciones, imputables a tales ingresos.

**Art. 20.- Principios generales.-** La contabilidad se llevará por el sistema de partida doble, en idioma castellano y en dólares de los Estados Unidos de América, tomando en consideración los principios contables de general aceptación, para registrar el movimiento económico y determinar el estado de situación financiera y los resultados imputables al respectivo ejercicio impositivo.

A su vez, en el art. 36 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, se dispone:

**Art. 36.- Principios generales.-** La contabilidad se llevará por el sistema de partida doble, en idioma castellano y en dólares de los Estados Unidos de América, con sujeción a las Normas Ecuatorianas de Contabilidad (NEC) y a las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), en los aspectos no contemplados por las primeras.

En caso de que los documentos soporte de la contabilidad se encuentren en un idioma diferente del castellano, la administración tributaria podrá solicitar al contribuyente las traducciones respectivas de conformidad con la Ley de Modernización del Estado, sin perjuicio de las sanciones pertinentes.

Para fines tributarios, las Normas de Contabilidad deberán considerar las disposiciones de la Ley de Régimen Tributario interno y de este reglamento, así como las de otras normas legales o reglamentarias de carácter tributario.

El Organismo técnico de la Federación Nacional de Contadores con la participación de delegados de la Superintendencia de Bancos, Superintendencia de Compañías y del Servicio de Rentas Internas, elaborará las Normas Ecuatorianas de Contabilidad o sus reformas, que serán periódicamente notificadas a las máximas autoridades de las mencionadas instituciones públicas, quienes dispondrán su publicación en el Registro Oficial. Previa autorización de la Superintendencia de Bancos o de la Superintendencia de Compañías, en su caso, la contabilidad podrá ser bimonetaria, es decir, se expresará en dólares de los Estados Unidos de América y en otra moneda extranjera.

Los activos denominados en otras divisas se convertirán a dólares de los Estados Unidos de América, de conformidad con las Normas Ecuatorianas de Contabilidad - NEC, al tipo de cambio de compra registrado por el Banco Central del Ecuador. Los pasivos denominados en moneda extranjera distinta al dólar de los Estados Unidos de América, se convertirán a esta última moneda, con sujeción a dichas normas, al tipo de cambio de venta registrado por la misma entidad.

A su vez, la NEC 26 (equivalente a la NIC 37), en el párrafo 59, de aplicación obligatoria para el ejercicio económico 2009, en virtud de lo dispuesto en la Resolución de la Superintendencia de Compañías, de 20 de marzo de 2002, publicada en el Registro Oficial n° 544 de 28 de marzo de 2002, en concordancia con la resolución de la misma Superintendencia, publicada en el Registro Oficial n° 498 de 31 de diciembre de 2008 y aprobadas por la directora general del Servicio de Rentas Internas, elaboradas por la Federación Nacional de Contadores del Ecuador, mediante resolución n° 1072, publicada en el Registro Oficial n° 740 de 8 de enero de 2003, consigna:

*“59. Las provisiones deben ser objeto de revisión en cada fecha de balance general, y ajustadas en su caso para reflejar la mejor estimación existente en ese momento. En el caso de que no sea ya probable la salida de recursos, que incorporen beneficios económicos, para cancelar la obligación correspondiente, se procederá a liquidar o revertir la provisión”.*

Los números 28 y 29 el “Marco conceptual para la preparación de estados financieros de las Normas Ecuatorianas de Contabilidad”, aprobado conjuntamente con la NEC 1, aprobadas agosto de 1999, del siguiente tenor literal:

*28. Reconocimiento de costos y gastos.- (...) Los gastos son costos que están relacionados con ingresos del período ya sea directa o indirectamente, mediante la asociación con el período al cual es asignado. Los costos y gastos que se asocian con ingresos futuros o que de otra manera se asocian con futuros períodos contables se difieren como activos”.*

*29. Asociación de causa y efecto.- Algunos costos y gastos se reconocen como tales sobre la base de una presumible asociación directa con ingresos específicos. La mayoría de costos y gastos están relacionados a un ingreso particular y se reconocen como tales acompañados del reconocimiento del ingreso, por ejemplo, las comisiones sobre ventas y el costo de los productos vendidos y servicios prestados”.*

4.3.3.2 La autoridad recurrente, para justificar el cargo respecto a las normas indirectamente infringidas aclara que la administración tributaria no desconoce la posibilidad de provisionar gastos siempre que se lo haga de conformidad con los preceptos legales y contables antes mencionados, los mismos que no contemplan

la posibilidad de aplicar gastos provisionados en un ejercicio distinto al de su devengamiento.

Explica la autoridad tributaria que el actor, al 31 de diciembre de 2009, al verificar el no cumplimiento de los requisitos dados en la NEC 26 debió proceder al reverso de las provisiones efectuadas, en aplicación de los arts. 7 y 10, número 14 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, que tratan sobre el ejercicio económico y de las provisiones, respectivamente. Agrega que el art. 16 de la misma normativa, establece la forma de determinar la base imponible: sólo se consideran las deducciones permitidas en la norma que sean directamente imputables a los ingresos, en tanto que el art. 20 de esta ley, en concordancia con el art. 36 de su reglamento, prescriben la obligación de respetar los principios contables de general aceptación y de obligatoriedad de aplicación de los preceptos contenidos en las Normas Ecuatorianas de Contabilidad, por lo que considera "existe claridad en el alcance de la normativa correspondiente a los gastos pendientes de pago y que no han ido aún devengados", para la existencia de una condición de deducibilidad.

4.3.3.3 Las normas de la Ley de Régimen Tributario Interno que la autoridad tributaria señala como infringidas establecen:

- a) Las personas naturales o jurídicas que perciban ingresos gravados son sujetos pasivos del impuesto a la renta y que las obligadas a llevar contabilidad, deben pagar el impuesto a la renta, en base a los resultados que arroje la misma.
- b) El ejercicio impositivo es anual y va desde el uno de enero al 31 de diciembre de cada año y la contabilidad se llevará teniendo en cuenta los principios contables de general aceptación, para registrar los movimientos económicos y determinar el estado de situación financiera y los resultados del respectivo ejercicio impositivo.
- c) Los gastos que se efectúen con el propósito de obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana que no estén exonerados, serán deducidos de la base imponible sujeta al impuesto a la renta; y, son deducibles, los gastos devengados y aquellos pendientes de pago al cierre

del ejercicio, que son del giro normal del negocio y que estén debidamente respaldados en contratos, facturas o comprobantes de venta; y,

- d) La base imponible está formada por todos los ingresos ordinarios y extraordinarios menos las devoluciones, descuentos, costos, gastos y deducciones imputables a esos ingresos.

El art. 36 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, deja en claro que la contabilidad se llevará con sujeción a las NEC y a las NIC, en forma supletoria, y para efectos tributarios, las NEC, elaboradas por la Federación Nacional de Contadores serán asimiladas a disposiciones de la Ley de Régimen Tributario Interno y de su reglamento.

En lo relacionado con el párrafo 59 de la NEC nº 26, se determina que las provisiones deben ser objeto de revisión en cada fecha de balance general, y ajustadas para obtener la mejor estimación existente. Además, que cuando no sea probable la salida de recursos para cancelar la obligación, se procederá a liquidar o revertir la provisión.

Por último, el número 28 del “Marco conceptual para la preparación de estados financieros de las Normas Ecuatorianas de Contabilidad” consignan que los gastos son costos relacionados con ingresos directos o indirectos del período, mediante asociación con el período al cual es asignado. El número 29 establece el principio de Asociación de causa y efecto, por el que algunos costos y gastos se reconocen en relación con una presumible asociación directa con ingresos específicos.

4.3.3.4 A efectos de tener mayor claridad respecto a estos conceptos, es necesario señalar que en términos contables y según la NIC 37, **provisión**, es un pasivo en el que existe incertidumbre acerca de su cuantía o vencimiento, en tanto que **pasivo**, es una obligación presente de la entidad, surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento de la cual, y para cancelarla, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos. A su vez, **pasivo contingente**, es una obligación posible, surgida a raíz de sucesos pasados y cuya existencia ha de ser confirmada solo porque ocurran o no de uno o más hechos futuros, sucesos

incierto que no están enteramente bajo el control de la entidad; o una obligación presente, surgida a raíz de sucesos pasados, que no se ha reconocido contablemente porque no es probable que para satisfacerla se vaya a requerir una salida de recursos que incorporen beneficios económicos; o el importe de la obligación no pueda ser medido con la suficiente fiabilidad. De tal suerte que solo el pasivo es una cuenta cierta y definida que deberá ser pagada “tarde o temprano”.

La diferencia entre las provisiones y los pasivos contingentes está dada por el diferente grado de incertidumbre, según la NIC 37, equivalente a la NEC 26, de Ecuador, como se explicó previamente. En las provisiones, “el grado de incertidumbre es bajo, lo que no es obstáculo para que se pueda estimar de una forma muy aproximada y fiable, tanto su importe como su vencimiento probable y, por tanto, pueda incluirse en los estados financieros”.

Estas normas son pertinentes al caso y evidencian que los gastos provisionados no pueden ser aplicados a un ejercicio económico distinto de aquel en que fueron devengados. Ello implica que aquellos gastos que se deban realizar en atención al giro del negocio deban ser provisionados, como parte de una gestión administrativa eficiente, sin embargo, deberán ser deducidos en el ejercicio económico en que efectivamente fueron devengados.

Queda de esta manera establecido el marco normativo material aplicable a la valoración probatoria, por lo que corresponde proseguir con el análisis del precepto de valoración probatoria infringido:

4.3.3.5 La sentencia fija el ámbito de la expectativa probatoria para la resolución de la causa en los siguientes términos: *“lo que corresponde a esta Sala Juzgadora, es analizar la transacción realizada con arreglo a su significación económica, y esto es, que si en el 2009 se registra dicho gasto, considerarlo un ingreso, representaría su traslado al gasto en el 2010, por lo que corresponde verificar es si ese gasto efectivamente fue registrado únicamente en el 2009, y si efectivamente esa provisión fue devengada con comprobantes de venta legítimos y que cumpla con la normativa aplicable”*.

Esta sola referencia consignada en el subconsiderando 6.1 de la sentencia, en relación con la glosa que motiva esta impugnación, evidencia la infracción de las normas referidas por la autoridad recurrente como no aplicadas. Es decir, ya al definir la materia probatoria el tribunal incurre en un error jurídico, por el cual ignora el marco jurídico aplicable para alegar simple y llanamente “su significación económica” sin dar explicación alguna para hacer tal invocación.

En Ecuador y en el mundo, existen principios contables que procuran homologar y armonizar el proceso contable, a orden a alcanzar seguridad y certeza; que todos hablemos el mismo idioma en contabilidad. Justamente, las NEC, al igual que a su tiempo, las NIC y hoy, las Normas Internacionales de Información Financiera, NIIF, pretenden un diálogo entre las prácticas y los sistemas contables que se usan en todo el mundo.

En efecto, las NEC impiden que los gastos provisionados en un año sean deducidos en otro. Se debe tener en cuenta que estas normas no son un artificio de la administración tributaria para complicar la actividad económica de los contribuyentes; se trata de un trabajo consensuado para la armonización de los sistemas contables en el mundo, por parte de las organizaciones internacionales de profesionales de la contabilidad (IASB, International Accounting Standards Board), las mismas que fueron adoptadas y adaptadas por la Federación Nacional de Contadores del Ecuador, mediante resoluciones de uno de septiembre de 1999 y de 9 de septiembre del mismo año y que fueron a su vez aprobadas y autorizadas por los organismos correspondientes, mediante resoluciones que constan publicada en los Registros Oficiales nros. 270 de septiembre de 1999 y 273 de 9 de septiembre de 1999, tornándose de esta manera su aplicación en obligatoria en el Ecuador. Por lo demás, dichas normas reemplazaron a su tiempo al Reglamento de Principios Contables, publicado en el Registro Oficial nº 510, de 29 de agosto de 1990, bajo los números 18 al 21, con textos idénticos.

Indica más adelante el tribunal que: *“El informe pericial elaborado por el perito insinuado por la Administración Tributaria establece que la provisión consignada como gasto para el ejercicio fiscal 2009 por un valor de USD 1’533.527,00*

*corresponde a servicios de transporte que se recibieron y devengaron en el periodo fiscal 2010, por lo que no se justifica el total de la provisión realizada dentro del ejercicio fiscal 2009 (fs. 1258 y vuelta)".*

4.3.3.6 De haberse aplicado las normas que la autoridad tributaria señala como indirectamente infringidas: arts. 4, 7, 10, número 14; 16, 20 de la Ley de Régimen Tributario Interno, del art. 36 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, de la NEC n° 26; los números 28 y 29 del "Marco de Conceptos para la Preparación y Presentación" que forman parte de las NEC, el tribunal no tenía otro camino que confirmar la glosa, pues, conforme tal normativa, no cabe que se deduzca en un ejercicio los gastos que a la larga no se hicieron en ese año sino en el siguiente, siendo indiferente para efectos de su aplicación que el contribuyente no haya deducido esos gastos en otro ejercicio económico.

4.3.3.7 El tribunal de instancia justifica su decisión en el informe técnico de ejecución de obras N° ITEO-2009-0010 que fuera aportado como prueba por la parte actora y que forma parte del expediente de la Resolución N° 109012013RREC07791, al haber sido introducido en la etapa del reclamo administrativo, *"por el que se establece – en razón de factores económicos, técnicos-operativos y financieros- efectuar la provisión, lo que constituyen factores que son en cierto punto inmanejables por la compañía, por lo cual se hace necesario el reconocimiento contable de este rubro ante el hecho cierto de que debían afrontar esos gastos y posteriormente se los ejecutó, existiendo en un inicio falta de certeza en cuanto al momento en que habría de hacerse y su cuantía exacta"*.

Así, con dicho informe técnico de ejecución de obras N° ITEO-2009-0010, el tribunal da por justificada la necesidad y la realización del gasto, pero el *thema probandum*, no era ese, sino: ¿procede o no la deducibilidad de un gasto en el ejercicio económico en que se realizó su provisión pero que se ejecutó en un ejercicio económico diferente?

Es así que la autoridad tributaria no discute la procedencia de provisionar fondos; al contrario, esta sala reitera que se trata de una medida reconocida y autorizada

por las normas internacionales de contabilidad y en las ecuatorianas, de eficiencia y razonabilidad de la gestión contable.

La posición de la autoridad tributaria, en sede administrativa y judicial es la no deducibilidad de gastos provisionados en un año y ejecutados en otros. Se debe tener en cuenta que, los principios contables universalmente reconocidos y debidamente previstos en las normas señaladas, establecen el procedimiento a seguirse para el caso de que el tiempo no alcance para ejecutar las provisiones en un ejercicio económico, normas que todo contribuyente debe aplicar para la correcta organización contable, sino, principalmente para la deducción de impuestos:

4.3.4 De esta manera, se ha configurado la falta de aplicación del precepto jurídico contenido en el art. 115 del Código de Procedimiento Civil, esto es, la falta de valoración de las pruebas en su conjunto (analizada en el punto 4.3.2.2 de esta sentencia), que ha conducido al tribunal de instancia a la falta de aplicación de los arts. 4, 7, 10, número 14; 16, 20 de la Ley de Régimen Tributario Interno, del art. 36 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, de la NEC n° 26; de los números 28 y 29 del “Marco de Conceptos para la Preparación y Presentación que forman parte de las Normas Ecuatorianas de Contabilidad”, omisión que ha sido determinante en la resolución de la causa.

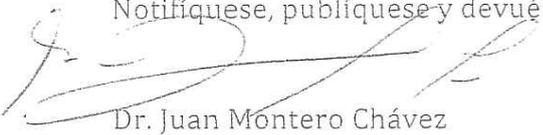
#### **DECISIÓN:**

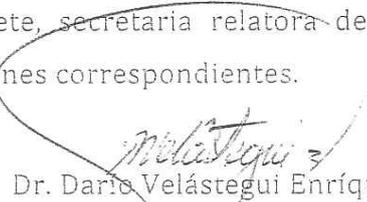
Por las consideraciones expuestas, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, ADMINISTRANDO JUSTICIA EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LEYES DE LA REPÚBLICA:

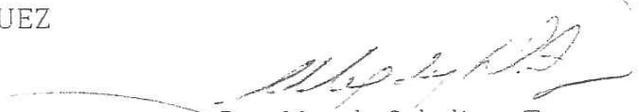
1. Acepta el recurso de casación planteado por el director zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, en contra de la sentencia dictada por la Cuarta Sala del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario n° 2, con asiento en Guayaquil el 30 de julio de 2015, a las 17h16, dentro del juicio contencioso tributario n° 2014-0016, propuesto por el señor HUGO RENE LUNA;

2. En tal virtud, se confirma la glosa por "Compra de bienes no producidos por el contribuyente", contenida en la Resolución No. 109012013RREC077191, dictada por el director regional Litoral Sur del Servicio de Rentas Internas, y el Acta de Determinación No. 0920130100088 correspondiente al ejercicio fiscal 2009, en lo relacionado con servicio de transporte, en la parte relacionada con "ajustes o diferencias contables no justificadas", teniendo en cuenta que el otro componente de la glosa "falta de bancarización", fue ratificada por el tribunal de instancia y se encuentra firme; y,
3. Sin costas.

Actúe la abogada Alejandra Morales Navarrete, secretaria relatora de la sala. Notifíquese, publíquese y devuélvase para los fines correspondientes.

  
Dr. Juan Montero Chávez  
CONJUEZ

  
Dr. Darío Velástegui Enríquez  
CONJUEZ

  
Dra. Magaly Soledispa Toro  
CONJUEZA

Certifico:

  
Abgda. Alejandra Morales Navarrete  
SECRETARIA RELATORA

En Quito, martes treinta de mayo del dos mil diecisiete, a partir de las doce horas y treinta y seis minutos, mediante boletas judiciales notifiqué la SENTENCIA que antecede a: LUNA HUGO RENE en el correo electrónico rcastro78@hotmail.com; info@legalis.ec del Dr./Ab. ROBERTO CASTRO VIZUETA. DIRECTOR REGIONAL LITORAL SUR ACTUAL DIRECTOR ZONAL 8 DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS en la casilla No. 2424 y correo electrónico andrea\_cajas88@hotmail.com; juridico\_rls@sri.gob.ec; aje87@hotmail.com; luigideang@hotmail.com del Dr./Ab. CAJAS BLACIO ROSA ANDREA. PERITO CHRISTIAN MEJÍA GONZALEZ en el correo electrónico crismejia2@hotmail.com; PERITO ELENA SOLÓRZANO GARCÍA en el correo electrónico emsolorzano@sri.gob.ec. PERITO CHRISTIAN MEJÍA GONZALEZ en el correo electrónico crismejia2@hotmail.com; PERITO ELENA SOLÓRZANO GARCÍA en el correo electrónico emsolorzano@sri.gob.ec. Certifico:

  
ABG. MARTHA ALEJANDRA MORALES NAVARRETE  
SECRETARIA RELATORA

LIGIA.MEDIAVILLA

**CORTE NACIONAL DE JUSTICIA: SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO:**

Quito, ~~miércoles 11 de mayo de 2022, las 11h15.~~

VISTOS: El señor Hugo René Luna, en tiempo oportuno, solicitó “la ampliación y aclaración” de la sentencia dictada por esta Sala, el 30 de mayo de 2017, las 12h30, mediante la cual, se aceptó el recurso de casación planteado por el director zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, en contra de la sentencia dictada por la Cuarta Sala del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario n° 2, con asiento en Guayaquil el 30 de julio de 2015, a las 17h16, dentro del juicio contencioso tributario n° 2014-0016, propuesto por el señor HUGO RENE LUNA y se confirmó la glosa por “Compra de bienes no producidos por el contribuyente”, contenida en la Resolución No. 109012013RREC077191, dictada por el director regional Litoral Sur del Servicio de Rentas Internas, y el Acta de Determinación No. 0920130100088 correspondiente al ejercicio fiscal 2009, en lo relacionado con servicio de transporte, en la parte relacionada con “ajustes o diferencias contables no justificadas”, teniendo en cuenta que el otro componente de la glosa “falta de bancarización”, fue ratificada por el tribunal de instancia y se encuentra firme.

**SOBRE EL PEDIDO DE “AMPLIACIÓN Y ACLARACIÓN”:**

Indica el accionante que dentro de los considerandos de la sentencia, la Sala no especifica mayormente los puntos establecidos en la sentencia de la Corte Constitucional.

Agrega que la Sala se limita solamente a revisar la existencia de una prueba que es el documento IEO-2009-0010 y el informe pericial de la funcionaria del Servicio de Rentas Internas, sin tomar en cuenta que el tribunal de instancia basa su sentencia en una serie de hechos que van más allá de los documentos antes mencionados, incluso sin mediar obligaciones inherentes a la Administración Tributaria, un vez más desvirtuando la naturaleza del Recurso de Casación”.

El peticionario señala que dentro del análisis realizado a la sentencia impugnada, “faltó el análisis relacionado al cambio de criterio y la consecuente afectación al derecho a la defensa mencionado en la sentencia recurrida”.

También expone que según el art. 16 de la Ley de Casación, “la sentencia al momento de casar la sentencia (sic), deberá expedir la que en su lugar correspondiese, incluso sin conocerse si la casación fue de manera parcial, por cuanto la misma no fue admitida en todas sus causales señaladas por la recurrente”.

Por último, sostiene que la Sala se pronuncia sobre argumentos y hechos no expuestos en el proceso ni analizados por el Tribunal de origen, “por lo que solicito se nos indique como llegaron a tales conclusiones”.

#### CONSIDERACIONES:

De conformidad con el art. 282 del Código de Procedimiento Civil, la aclaración y la ampliación proceden frente a los siguientes supuestos:

Art. 282.- La aclaración tendrá lugar si la sentencia fuere oscura; y la ampliación, cuando no se hubiere resuelto alguno de los puntos controvertidos, o se hubiere omitido decidir sobre frutos, intereses o costas. La negativa será debidamente fundamentada.

Para la aclaración o la ampliación se oirá previamente a la otra parte.

Por tanto, al tener la aclaración y la ampliación finalidades específicas no cabe que se proponga ambos recursos en forma general, como si se tratara de términos sinónimos o complementarios, y sin especificar qué aspecto se debe aclarar y qué tema se debe ampliar.

La exposición del recurrente no refiere la existencia de oscuridad en la sentencia; tampoco menciona que se haya omitido resolver los puntos controvertidos o decidir sobre los frutos, intereses o costas, tal como demanda el art. 282 del Código de Procedimiento Civil, de aplicación ultractiva en función de su ámbito de validez temporal.

No obstante, esta Sala considera del caso hacer las siguientes precisiones:

1.- Sobre el primer aspecto referido por el accionante, en el sentido de que la Sala no especifica mayormente los puntos establecidos en la sentencia de la Corte

Constitucional, es necesario poner de manifiesto que en virtud del principio establecido por el art. 168, número 1 de la Constitución de la República del Ecuador, los órganos de la Función Judicial gozan de independencia interna y externa en el ejercicio de sus funciones y la violación de esa independencia conlleva responsabilidades administrativas, civiles y penales.

En cumplimiento de la sentencia dictada por la Corte Constitucional del Ecuador, esta Sala ha procedido a emitir una nueva sentencia, cuyas líneas generales han sido tenidas en cuenta para el efecto, en la medida en que no interfieran las facultades específicas de la Corte Nacional de Justicia. Es así como esta Sala ha circunscrito su tarea a los parámetros legales y constitucionales en que se enmarca el recurso de casación y ha procurado dar razones exhaustivas para justificar su decisión.

2. En cuanto a la valoración de toda la prueba, reclamada por el accionante, esta Sala manifiesta que su pronunciamiento está condicionado a los términos del recurso propuesto, a cuyo efecto debe establecer el carácter determinante del vicio o los vicios alegados y que dieron lugar a la sentencia impugnada; lo cual consta verificado con las respectivas transcripciones de las partes pertinentes de la resolución del tribunal de instancia.

3. El accionante considera que no se ha explicado el “cambio de criterio” que para él implica afectación a su derecho a la defensa, pero no especifica a qué cambio se refiere. En todo caso, corresponde indicar que esta Sala no ha cambiado su criterio jurídico sobre el punto de derecho planteado en el recurso de casación. Justamente, este medio de impugnación está llamado a unificar el criterio jurisprudencial, a fin de que la ley no sea interpretada arbitrariamente por cada uno de los tribunales de instancia, sino que mantenga una línea jurisprudencial única.

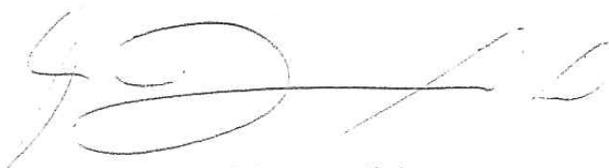
El recurso de casación está llamado a la restauración del derecho y por ello, la sentencia explica de forma exhaustiva el derecho aplicable al caso.

4. En lo relativo a la exposición consignada en la letra C del escrito que se atiende, se recomienda revisar el punto 4.3.4 y la parte resolutive de la sentencia dictada por esta Sala, donde se determina con precisión el alcance de la sentencia. No cabe por tanto, que la Sala se pronuncie en relación con cargos que no fueron admitidos, pues, respecto a éstos, la sentencia del tribunal de instancia causó ejecutoria; y,

5. Con relación a que la sentencia “de igual forma se pronuncia, sobre argumentos y hechos no expuestos en el proceso, ni analizados por el Tribunal de origen”, al no determinarse cuáles son estos argumentos y hechos, la Sala se ve impedida de pronunciarse. Sin embargo, cabe indicar de manera general que precisamente porque el tribunal de instancia no analizó el caso de forma integral, esto es, teniendo en cuenta la normativa aplicable al caso, es que no llegó a la conclusión que correspondía y de eso se trata justamente la casación.

#### RESOLUCIÓN:

De esta manera se niega el pedido de “aclaración y ampliación” formulado por el accionante. Las partes estén a lo dispuesto en la sentencia de 30 de mayo de 2017. Siga actuando la abogada Alejandra Morales Navarrete, secretaria relatora de la Sala. Notifíquese.



Dr. Juan Montero Chávez  
CONJUEZ



Dr. Darío Velástegui Enríquez  
CONJUEZ



Dra. Magaly Soledispa Toro  
CONJUEZA

Certifico:



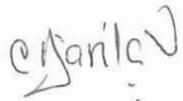
Abgda. Alejandra Morales Navarrete  
SECRETARIA RELATORA

En Quito, miércoles veinte y uno de junio del dos mil diecisiete, a partir de las once horas y catorce minutos, mediante boletas judiciales notifiqué el DECRETO que antecede a: LUNA HUGO RENE en el correo electrónico rcastro78@hotmail.com; info@legalis.ec , rcastro@legalis.ec. DIRECTOR REGIONAL LITORAL SUR ACTUAL DIRECTOR ZONAL 8 DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS en la casilla No. 2424 y correo electrónico andrea\_cajas88@hotmail.com; juridico\_rls@sri.gob.ec; aje87@hotmail.com; luigdeang@hotmail.com del Dr./Ab. CAJAS BLACIO ROSA ANDREA. PERITO CHRISTIAN MEJÍA GONZALEZ en el correo electrónico crismejia2@hotmail.com; PERITO ELENA SOLÓRZANO GARCÍA en el correo electrónico emsolorzano@sri.gob.ec. PERITO CHRISTIAN MEJÍA GONZALEZ en el correo electrónico crismejia2@hotmail.com; PERITO ELENA SOLÓRZANO GARCÍA en el correo electrónico emsolorzano@sri.gob.ec. Certifico:

  
ABG. MARTHA ALEJANDRA MORALES NAVARRETE  
SECRETARÍA RELATORA

MAYRA.NORIEGA

**RAZÓN:** Siento como tal que las 16 fotocopias que anteceden, son iguales a las que constan dentro del Recurso de Casación No. 17751-2015-0385' (Juicio No. 09504-2014-0016), que sigue el señor LUNA HUGO RENE en contra de DIRECTOR REGIONAL LITORAL SUR ACTUAL DIRECTOR ZONAL 8 DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS. Quito, 29 de junio de 2017. Certifico.-

  
CARMEN ELENA DÁVILA YÉPEZ

**SECRETARIA RELATORA (E)**



Resolución No. 392-2017

Recurso de Casación No. 418-2013



**CORTE NACIONAL DE JUSTICIA DEL ECUADOR**

**SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO**

**SENTENCIA DE MAYORIA:** Dr. Darío Velástegui Enríquez y Dr. Juan Montero Chávez

**ACTOR:** Eco. Julio Antonio Mackliff Elizalde, Vicepresidente Ejecutivo – Gerente General y representante legal de la compañía del Banco de Guayaquil S.A.

**DEMANDADO:** Director Regional del Servicio de Rentas Internas Litoral Sur.

Quito, a martes 30 de mayo del 2017, las 12h47.-

**VISTOS:** Agréguese al proceso el escrito de fecha 25 de mayo de 2017 las 12h11, presentado por el señor Julio Mackliff Elizalde, en su calidad de Vicepresidente Ejecutivo- Gerente General del Banco de Guayaquil.

**I. ANTECEDENTES:**

**1.1.-** El economista Juan Miguel Avilés Murillo, Director del Servicio de Rentas Internas Regional Litoral Sur, interpone recurso de casación contra la sentencia dictada por la Primera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 2 con sede en la ciudad de Guayaquil, el 30 de septiembre de 2013, las 10h27, dentro del juicio de impugnación No. 2010-0169, deducido por el Econ. Julio Antonio Mackliff Elizalde, Vicepresidente Ejecutivo – Gerente General y Representante Legal del BANCO DE GUAYAQUIL S.A., en contra de la Resolución No. 109012010RRECO30237, de 23 de noviembre de 2010. La sentencia impugnada acepta parcialmente la demanda de impugnación interpuesta por el representante legal del BANCO DE GUAYAQUIL S.A., fallo que en su parte relevante señala: “*declara parcialmente con lugar la demanda de impugnación deducida por el BANCO DEL GUAYAQUIL S.A., contra el Director Regional del Servicio de Rentas Internas del Litoral Sur , en los términos señalados en el considerando Quinto del presente fallo.- (...)*”.

1.2.- La pretensión jurídica del Director del Servicio de Rentas Internas Regional Litoral Sur, es que en sentencia se declare que “(...) case la Sentencia aquí recurrida, en la parte manifestada y ratifique en su totalidad el contenido de la Resolución de Reclamos No. 109012010RRECO32037 emitida el 23 de noviembre de 2010.” (transcripción del escrito correspondiente);

1.3.- El recurso de casación admitido a trámite por el tribunal juzgador mediante auto de 25 de octubre de 2013, ante la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, competente para conocer y resolver este recurso; y,

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 30 de octubre de 2015, a las 08h37. Sin embargo, dicha sentencia fue objeto de acción extraordinaria de protección propuesta por el economista Julio Antonio Mackliff Elizalde, Vicepresidente Ejecutivo – Gerente General y representante legal de la compañía del Banco de Guayaquil S.A., en donde la Corte Constitucional, mediante sentencia No. 244-16-SEP-CC, de 03 de agosto de 2016, dentro de la causa signada con el N° 1989-15-EP, acepta la acción extraordinaria de protección planteada y dispuso como medidas de reparación integral lo siguiente: “3.1 Dejar sin efecto la sentencia dictada por la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia el 30 de octubre de 2015, dentro del recurso de casación N.º 413-2013; 3.2 Retrotraer los efectos del proceso hasta el momento anterior a la emisión de la sentencia dictada por la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, dentro del recurso de casación N.º 413-2013.; 3.3 Ordenar que previo sorteo, se conforme un nuevo tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia a fin de que conozca y resuelva el recurso de casación interpuesto, de conformidad con la Constitución de la República, la ley y la aplicación integral de esta decisión constitucional, esto es considerando la

*decisum o resolución, así como los argumentos centrales que constituyen la base de decisión y la ratio.”*

## **II. JURISDICCION Y COMPETENCIA:**

**2.1.-** La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia tiene competencia para conocer los recursos de casación según lo dispuesto en los artículos 184 de la Constitución de la República del Ecuador, número 1 de la segunda parte del artículo 185 del Código Orgánico de la Función Judicial y número 2 del art. 201 del Código Orgánico de la Función Judicial reformado por mandato de la Disposición reformatoria Segunda número 4 del Código Orgánico General de Procesos y 1 de la Ley de Casación.

**2.2.-** Conocemos la presente causa en nuestra calidad de conjuenza nacional y conjuenes nacionales de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, en virtud de las Resoluciones del Pleno del Consejo de la Judicatura números: 013-2012 de 24 de febrero de 2012; y, 042-2015 de 17 de marzo de 2015, mediante las cuales se designó y posesionó a las conjuenzas y conjuenes de la Corte Nacional de Justicia de conformidad con lo dispuesto en el art. 200 del Código Orgánico de la Función Judicial, previo el cumplimiento de las disposiciones constitucionales y legales previstas para el efecto; Resolución del Pleno del Consejo de la Judicatura No. 060-2015 de 1 de abril de 2015 para la integración de las salas especializadas de conjuenzas y conjuenes de la Corte Nacional de Justicia y sobre las competencias de las Conjuenzas y Conjuenes, así como el acta de sorteo que consta a fojas 139 del proceso.

## **III. VALIDEZ**

**3.1.-** Para la tramitación de este recurso extraordinario de casación, se ha observado el cumplimiento de las solemnidades inherentes para esta clase de impugnaciones; por tanto al no existir ninguna circunstancia que pueda afectar

la validez procesal y al no existir nulidad alguna que declarar, con autos para resolver se considera:

#### IV. FUNDAMENTOS DEL RECURSO

4.1.- El economista Juan Miguel Avilés Murillo, Director del Servicio de Rentas Internas Regional Litoral Sur, fundamenta su recurso en las causales primera y tercera del art. 3 de la Ley de Casación, cuyos yerros los sustenta de la siguiente manera: **a)** La causal primera por el cargo de errónea interpretación de los arts. 9.14 y 10.11 de la Ley de Régimen Tributario Interno; 101 de la Ley de Régimen Tributario Interno y 69 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno; y, **b)** La causal tercera por falta de aplicación de los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba art. 115 del Código de Procedimiento Civil, que condujo a la falta de aplicación del art. 10.1 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

4.1.1. **Causal primera:** errónea interpretación del art. 9.14 Ley de Régimen Tributario Interno.- El recurrente afirma que en el considerando Quinto, de la sentencia de instancia en el numeral 5.1, se evidencia la errónea interpretación de normas de derecho que reglan la venta de bienes inmuebles por parte de instituciones financieras; que la empresa actora afirma que la venta de aquellos bienes inmuebles obtenidos en dación en pago o por adjudicación en remate judicial, son ingresos exentos por ser de carácter ocasional enmarcándose en lo previsto en el numeral 14 del art. 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno; que la Sala concluye equivocadamente que la venta de aquellos inmuebles no es una actividad habitual por tanto considera un ingreso no gravable, ya que al parecer de la Sala, la única actividad del banco se basa en la intermediación financiera a partir de la captación de recursos del público para utilizarlos en operaciones de crédito e inversión; que *“...El artículo 2 de la Ley General de Instituciones del Sistema Financiero vigente al año fiscal 2006 establece en su parte pertinente: “Para los propósitos de esta Ley, son instituciones*

*financieras privadas los bancos, las sociedades (...) Los bancos y las sociedades financieras o corporaciones de inversión y desarrollo se caracterizan principalmente por ser intermediarios en el mercado financiero, en el cual actúan de manera habitual, captando recursos del público para obtener fondos a través de depósitos o cualquier otra forma de captación, con el objeto de utilizar los recursos así obtenidos, total o parcialmente, en operaciones de crédito e inversión.” Una vez establecido qué operaciones incluye la actividad financiera, es necesario observar que el artículo 51 de la Ley General de Instituciones del Sistema Financiero, al establecer cuáles son las operaciones autorizadas, establece en su literal ñ) “Efectuar cobranzas, pagos y transferencias de fondos, así como emitir giros contra sus propias oficinas o las instituciones financieras nacionales o extranjeras” Que debería entenderse entonces por “efectuar cobranzas”?, su significado evidentemente corresponde al simple hecho de que las instituciones del sistema financiero se encuentran plenamente facultados para ejercer el cobro de sus acreencias de las formas que determine la ley para el efecto. Así como captan recursos al cobrar acreencias mediante depósitos, lo hacen por dación en pago y adjudicaciones (aceptadas y reconocidas por el Banco y la Sala) que se transforman luego en ingresos producto de las enajenaciones y estos ingresos por venta de bienes adquiridos por dación en pago y adjudicaciones en juicios son luego utilizados en nuevas operaciones de crédito e inversión.(...)”; que los bienes inmuebles que se hayan transferido a una institución financiera por dación en pago o adjudicación deben ser enajenados forzosamente de conformidad al art. 119 de la Ley General de Instituciones del Sistema Financiero, para de esta forma ejercer la recuperación de cartera vencida, siendo esta actividad parte integral del giro del negocio ya que los ingresos productos de esas ventas son reutilizados en operaciones de crédito de inversión; que es evidente que forman parte del giro del negocio efectuar el cobro de valores vencidos y este cobro puede realizarse de diversas formas entre otras, mediante la venta de los bienes de los deudores que recibió el banco por dación en pago o adjudicación por remate judicial, la ley prevé un tratamiento*

específico para estos bienes y límite de tiempo en el cual estos bienes pueden permanecer en manos del banco, por lo mencionado no se puede establecer que la enajenación de estos bienes es ocasional, puesto que desde el momento que son transferidos a la institución financiera constituye un hecho cierto su enajenación; que la actividad principal del banco es la captación de recursos del público y ejecutar el cobro de deudas; y la obtención de bienes en la forma tantas veces mencionada se enmarca plenamente dentro del giro del negocio, pues la propia Codificación de Resoluciones de la Superintendencia de Bancos y Seguros y la Junta Bancaria, establece en su Sección I, artículo 1.- *“Las entidades sujetas a control de la Superintendencia de Bancos solo podrán recibir bienes de sus deudores en los siguientes casos: 1.1. Por dación en pago de obligaciones; y, 1.2. Por adjudicación en remate judicial.”*, consecuentemente se encuentran plenamente identificadas las razones por las cuales el banco puede recibir bienes de sus deudores, ejerciendo su facultad de efectuar cobranzas así como captar recursos; que la Sala de instancia ha realizado una errónea interpretación del numeral 14 del art. 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno, *“(…) al momento en que concluye que la enajenación de bienes obtenidos por una institución financiera por dación en pago o adjudicación, constituye una actividad OCASIONAL no propia del giro del negocio de la entidad, cuando en realidad, analizado con profundidad todo el contexto normativo que se aprecia en líneas anteriores, puede concluirse sin lugar a dudas que los bienes obtenidos por el banco de parte de sus deudores, por dación en pago o adjudicación, deben ser forzosamente enajenados conforme lo dispone la Ley General de Instituciones del Sistema Financiero vigente a la época, a razón de lo cual, al constituirse el cobro de deudas y captación de recursos como parte del giro del negocio de una entidad financiera la venta de aquellos bienes constituye el factor mediante el cual se materializa en dinero y se recupera aquella cartera vencida, puesto que mientras dicho bien se encuentra en poder del banco, el mismo no entra en ningún momento a formar parte de su activo fijo o patrimonio, (…)”*; que la venta de dichos inmuebles forma parte de las actividades regulares, habituales y

ordinarias que conforman el giro del negocio de una institución financiera, por tanto, no es procedente que se aplique de forma favorable al actor el beneficio dispuesto en el art. 9 numeral 14 de la Ley de Régimen Tributario Interno. En virtud de lo expuesto el análisis jurídico realizado por la Sala adolece de errónea interpretación de la norma legal citada que ha resultado determinante en la parte resolutive de la sentencia, por cuanto si la sala a quo hubiera realizado la operación lógico-jurídica expuesta en este recurso al momento de analizar los hechos alegados por la Administración Tributaria y aceptados por el actor y juez, sin lugar a dudas hubiera concluido en que la enajenación de dichos bienes pertenece al giro del negocio de Banco de Guayaquil.

**4.1.2.- Causal tercera:** falta de aplicación de preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba (art. 115 del Código de Procedimiento Civil), que condujo a la falta de aplicación de normas de derecho (art. 10.1 de la Ley de Régimen Tributario Interno).- Que *“Conforme lo ha señalado la jurisprudencia, la causal tercera busca subsanar el error en la valoración de la prueba cuando el tribunal de instancia haya aplicado indebidamente, o dejado de aplicar, o interpretado erróneamente los preceptos jurídicos que regulan la valoración de la prueba.”* Que, en el considerando Quinto numeral 5.2 de la sentencia de instancia, al analizar la Glosa Comisión a sociedades, Otros gastos locales y Provisiones de cuentas incobrables, la Sala *a quo* hace referencia únicamente a las declaraciones sustitutivas presentadas por la compañía actora, lo cual conlleva a que la Sala llegue a conclusiones ilógicas y otorgue un beneficio al contribuyente de forma ilegal. Con relación al Medio de prueba no valorado por la Sala, el recurrente manifiesta: *“La omisión en la aplicación de preceptos jurídicos de valoración de la prueba de la cual se acusa a la Sala, consiste en no valorar TODOS los medios de prueba que constan en autos, y en franca discordancia con lo prescrito en el art. 115 del CPC.”*, que los medios de prueba que la Sala omitió valorar son los siguientes: *“1) Informe pericial presentado por la Econ. Patricia Parra que obra de autos que en su parte pertinente (pg. 7) establece lo siguiente: “... Ahora bien si el contribuyente ya ha considerado*

*un valor como gastos no deducibles y por el cual se pagó un impuesto, éste debe ser tomado en consideración tal como lo menciona el Art. 47 del Código Tributario, es decir ser imputados al pago, lo cual la administración tributaria realizó en la Resolución motivo de impugnación...” 2) Resolución No. 109012010RRECO30237, en concreto página 222 / (Imputación al Pago)”. Falta de Aplicación de los principios de la sana crítica.- Una vez que se identificó el medio de prueba que no ha sido valorado, hay que “...proceder a recalcar la ilógica conclusión a la que llega la Segunda Sala del Tribunal de lo Contencioso Tributario como consecuencia de aquello, y es que resulta inaudito que en base a simples declaraciones sustitutivas la Sala de instancia decida presumir que el valor glosado por la Administración Tributaria ya había sido declarado como no deducible, razón por la cual establece que la glosa en cuestión no tiene justificación.”; que en el fallo se aprecia que no existe esfuerzo alguno por indagar y profundizar respecto a las pruebas que obran de autos; que lo mencionado por la perito es trascendental para el proceso, ya que si se aprecia con cautela de resolución impugnada se logra dilucidar que en efecto la administración tributaria realizó la imputación al pago de los valores que habían sido previamente cancelados por la empresa actora, de esta forma restar del impuesto los valores que se había “auto-glosado” ciertos valores al consignarlos como rubros no deducibles, sino que simplemente a los valores determinados como no deducibles por la Administración se les restó los valores que había determinado y pagado el propio contribuyente; que “...A partir de lo expuesto es posible establecer que la Sala de instancia ha violentado todos los principios de la Sana crítica al momento de caer en una valoración de la prueba que rebasa las leyes de la lógica, omitiendo en su análisis el aplicar principios netamente contables, aritméticos y normativos lo cual devino de una conclusión que carece de todo sentido al afirmar que la administración ha actuado de forma improcedente. No existe hecho factico que respalde la ilógica valoración de la Sala y la absurda conclusión a la que llega el fallo recurrido”. Con relación a la Norma de derecho violada indirectamente a causa de la omisión de valorar todos los medios de prueba y de la falta de aplicación de los*

principios de la sana crítica.- Las falencias de valoración de la prueba conllevaron a la falta de aplicación del numeral 1 del art. 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno, puesto que, de haberse podido esclarecer de que no habido duplicidad alguna en las glosas en cuestión, así como que se había imputado al pago los valores ya cancelados por el contribuyente disminuyendo el impuesto a pagar, “(...) en base a lo cual era pertinente ratificar la glosa aplicando lo prescrito en el artículo 10.1 ya que dichos gastos no pueden ser estimados ni siquiera como deducibles lo cual ha sido verificado y aceptado por la Sala a quo en el fallo recurrido, sin embargo no utiliza ni aplica dicho precepto al momento de resolver so pretexto de la supuesta duplicidad de gastos no deducibles configurándose así la causal tercera contenida en el artículo 3 de la Ley de Casación.”

**4.1.3.- Causal primera:** errónea interpretación del art. 10.11 de la Ley de Régimen Tributario Interno.- Que la sentencia de instancia en el considerando Quinto numeral 5.4, al analizar la Glosa provisiones deducibles, se evidencia el error de derecho de efectuar una errónea interpretación del numeral 11 del art. 10 de la Ley de régimen Tributario Interno, llegando a conclusiones erradas respecto a la deducibilidad de las provisiones constituidas por la parte actora, “(...) Y es que, la Sala a quo solo transcribe normas de derecho con el fin de realizar una construcción que se aleja de su sentido normativo estricto, puesto que al momento de interpretar la normativa tributaria, no aplica normas en conjunción con la temática del asunto litigio, sino que únicamente procede a realizar un examen superficial y escueto de la normativa que decide aplicar la Sala en el fallo recurrido equivocando su sentido y tomando una decisión que contraría los(sic) prescrito en normas financieras y tributarias.”; que se aprecia en el fallo recurrido que la Sala establece únicamente como punto controvertido el establecer si las provisiones constituidas por el Banco de Guayaquil son obligatorias o voluntarias para determinar si le corresponde el beneficio de deducibilidad, que la Sala en ningún momento, realiza una apreciación de los hechos acontecidos en el proceso para probar la pertinencia

de la aplicación de la normas conforme al sentido que les ha otorgado la Sala; que el banco *“El banco constituyó una provisión general de inversiones con un saldo de USD 31.642.425,14 y una cuenta contable denominada “PROV. INV. Y TITULOS MERCADO INTERN”, con un saldo de USD 12.383.462,09; efectuando provisiones genéricas VOLUNTARIAS para inversiones durante el año 2006.”*; que, es necesario observar el art. 9 correspondiente al capítulo II de la Calificación de Activos y Constitución de Provisiones, que se encuentra dentro del Título IX de la Codificación de Resoluciones de la Superintendencia de Bancos y Seguros y de la Junta Bancaria, al hacer alusión a la constitución de provisiones genéricas, no indica que se puedan constituir provisiones genéricas para inversiones, más bien hace referencia a la constitución de provisión genérica por riesgos adicionales en cartera de crédito; que la Codificación detallada anteriormente hace referencia a provisiones genéricas por riesgos adicionales en operaciones de microcrédito y crédito de consumo para cubrir los riesgos de incobrabilidad y no a provisiones genéricas para inversiones como lo ha interpretado la Sala de instancia; que en base a lo determinado en la Codificación de Resoluciones de la Superintendencia de Bancos y Seguros y de la Junta Bancaria, la provisión genérica para inversiones sin lugar a duda corresponde a una provisión voluntaria tal como lo indica en el segundo inciso del numeral 11 del art. 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno, razón por la cual dichas provisiones debían cumplir con los límites previstos en dicho numeral, siendo no deducible la parte que exceda de los mismos; que si la Sala de instancia hubiera analizado e interpretado correctamente la normativa hubiere aplicado el art. 10 número 11, en sentido correcto, sin establecer que aquellos rubros constituían en gastos deducibles. Por lo expuesto solicita se case la sentencia y ratifique en su totalidad el contenido de la Resolución No. 109012010RRECO32037, emitida el 23 de noviembre de 2010.

**4.2.-** Mediante auto 10 de marzo de 2014, las 08h20, la Sala de Conjuezas y Conjuez de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, admitió el recurso por las causales primera y tercera del art 3 de la Ley de Casación, por

los vicios de errónea interpretación de los arts. 9.14 y 10.11 de la Ley de Régimen Tributario interno **(causal primera)** y, por falta de aplicación del art. 115 del Código de Procedimiento Civil, que condujo a la falta de aplicación del art. 10.1 de la Ley de Régimen Tributario Interno **(causal tercera)**; y, ordenó correr traslado a la contraparte para que dentro del término previsto en el art. 13 de la Ley de Casación, sea contestado fundamentadamente.

**4.3.** La Ab. Narda Karina Jara Calle, ofreciendo poder y ratificación del economista Julio Antonio Macklife Elizalde, en su calidad Vicepresidente Ejecutivo – Gerente General y como tal representante legal del BANCO DE GUAYAQUIL S.A., contesta el recurso manifestando lo siguiente: Que: *“La sentencia dictada el 30 de septiembre de 2013, a las 10h27, dentro del Juicio de impugnación No. 169-2010, sustanciado en la Segunda Sala del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario No. 2 de Guayaquil, no contiene errores de derecho, por el contrario la correcta aplicación e interpretación de normas de derecho, ha conducido el Tribunal de Instancia a dictar un fallo lógico y apegado a derecho”*; que no es materia de casación la valoración de las pruebas debidamente actuadas por las partes, sino los errores de derecho cometidos en la sentencia, que por su trascendencia, tenga influencia decisiva en el fallo; que el Servicio de Rentas Internas en su recurso está invocando las causales primera y tercera del art. 3 de la Ley de Casación, con el propósito que el Tribunal de Casación revise la valoración de la prueba, pretendiendo transformar el recurso en tercera instancia, lo cual está prohibido en nuestra legislación, conforme reiterados pronunciamientos de la Sala de lo Civil y Comercial de la Corte Nacional de Justicia; que el *“(...) artículo 115 del Código de Procedimiento Civil no sólo no contiene preceptos jurídicos sobre apreciación de la prueba, sino que además, faculta a los tribunales de instancia para apreciar la prueba conforme a las reglas de la sana crítica, las cuales, no se hayan consignadas en ningún precepto legal y, por tanto, la administración tributaria equivocadamente alega la inaplicación de una norma jurídica que no contiene preceptos jurídicos para la valoración de la prueba(...)”* para más adelante

manifestar: “Es decir, el Tribunal de Casación no puede entrar a analizar la valoración de las pruebas presentadas por las partes litigantes –como pretende el Servicio de Rentas Internas- sino verificar que esa valoración no se haya cometido errores de derecho, los cuales, no se han cometido en la sentencia recurrida”; y concluir su escrito manifestando que, el recurso de casación tiene por objeto promover la observación del derecho objetivo y reparar el perjuicio recibido por los errores o vicios de juicio en que incurre el juzgador y, por tanto solicita se rechace el recurso de casación.

4.4.- El Tribunal A quo en la sentencia recurrida, “...declara parcialmente con lugar la demanda de impugnación deducida por el BANCO DE GUAYAQUIL S.A., contra el Director Regional del Servicio de Rentas Internas del Litoral Sur, en los términos señalados en el considerando Quinto del presente fallo.”

## V. PLANTEAMIENTO DE LOS PROBLEMAS JURIDICOS

5.1.- La autoridad tributaria, formula los siguientes cargos en contra de la sentencia dictada por la Segunda Sala del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario No. 2, con sede en la ciudad de Guayaquil: **Causal primera, cargo 1:** Glosa.- Venta de Bienes Adjudicados Inmuebles: **errónea interpretación** del art. 9.14 de la Ley de Régimen Tributario Interno. **Causal tercera, cargo 2:** Glosa.- Comisión a Sociedades, Otros Gastos Locales y Provisión de Cuentas Incobrables: **falta de aplicación** de los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba, art. 115 del Código de Procedimiento Civil, que condujo a una **falta de aplicación** del art. 10.1 de la Ley de Régimen. **Causal primera, cargo 3:** Glosa.- Gastos provisionales deducibles: **errónea interpretación** del art. 10.11 de la Ley de Régimen Tributario Interno

## 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 (antes

Corte Suprema 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.** Si bien el recurrente ha establecido un orden al proponer las causales como se evidencia de su escrito, esto es primera, tercera y primera causal, de acuerdo con lo manifestado en la sentencia N° 0139-14-SEP-CC, dictada en el Caso N° 0156-14-EP, la Corte Constitucional respecto al orden lógico del estudio de las causales propuestas manifiesta: *“Entonces al haber invocado la causal primera, tercera y quinta del artículo 3 de la Ley de Casación, la sentencia impugnada forzosamente debía emprender y cumplir con el siguiente orden lógico: primero, el estudio de la causal quinta, luego el estudio de la causal tercera y finalmente, el estudio de la causal primera”*, en tal virtud se pasa a revisar el supuesto yerro de la sentencia recurrida tiene que ver con la causal tercera y en lo posterior la causal primera del art. 3 de la Ley de Casación.

**6.2.** El recurrente, con sustento en la causal tercera del art. 3 de la Ley de Casación y, en relación con la Glosa.- Comisión a Sociedades; Otros Gastos Locales y Provisiones de Cuentas Incobrables, acusa que la sentencia de instancia ha incurrido en el vicio de falta de aplicación de preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba, en este caso del art. 115 del Código de Procedimiento Civil, que condujo a la falta de aplicación del art. 10.1 de la Ley de Régimen Tributario Interno. Esta causal indica: *“3ra. Aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba, siempre que hayan conducido a una equivocada aplicación o a la no aplicación de normas de derecho en la sentencia o auto”*.

**6.2.1.** Como ya lo ha referido la Corte Nacional de Justicia en varios de sus fallos, la causal tercera se refiere a lo que la doctrina denomina violación indirecta de la norma sustantiva y contempla varias situaciones jurídicas que no pueden darse simultáneamente y que deben ser individualizadas para su pertinente demostración en cada caso. En estos vicios relativos a los preceptos jurídicos relacionados con la valoración de la prueba, es necesario cumplir con las siguientes condiciones recurrentes: 1.- Identificación en forma precisa del medio de prueba o de los medios de prueba sobre los cuales se han aplicado incorrectamente las normas relativas a la valoración de la prueba; 2.- Establecer con precisión la norma procesal sobre valoración de prueba que ha sido violada; 3.- Identificación de la norma sustantiva o material que ha sido aplicada erróneamente o que no ha sido aplicada a consecuencia del yerro en la valoración probatoria; y 4.- Demostración lógica jurídica en qué forma ha sido violada la norma sobre valoración del medio de prueba respectivo.

**6.2.2.** Las normas de derecho que el recurrente estima infringidas por esta causal y glosa, son: Artículo 115 del Código de Procedimiento Civil: *“La prueba deberá ser apreciada en conjunto, de acuerdo con las reglas de la sana crítica, sin perjuicio de las solemnidades prescritas en la ley sustantiva para la existencia o validez de ciertos actos. El juez tendrá obligación de expresar en su resolución la valoración de todas las pruebas producidas”*. Artículo 10 numeral 1 de la Ley de Régimen Tributario Interno, que, con respecto a las deducciones manifiesta: *“10.- Deducciones.- En general, con el propósito de determinar la base imponible sujeta a este impuesto se deducirán los gastos que se efectúen con el propósito de obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana que no estén exentos. 1.- Los costos y gastos imputables al ingreso, que se encuentren debidamente sustentados en comprobantes de venta que cumplan los requisitos establecidos en el reglamento correspondiente;”*

**6.2.3.-** Doctrinariamente se puede establecer que, en la falta de aplicación que alega la parte recurrente “...el juez, al dictar su sentencia, la primera investigación que debe hacer consiste en la selección de la aplicable, o sea determinar la existencia y validez de ésta. Será necesario entonces que considere los problemas de la ley en el tiempo y en el espacio, precisando los límites personales, temporales y espaciales de la regla jurídica...”. (Murcia Ballén, Humberto,. 2005, Recurso de Casación Civil, Bogotá – Colombia Ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez C. Ltda., págs. 327 – 332). Solo de esta manera la Sala Especializada de la Corte Nacional de Justicia podría evidenciar de qué manera el Tribunal A-quo ha dejado de aplicar al caso controvertido normas sustanciales que debían ser aplicadas a la solución de la controversia con la consecución en el fallo judicial.

**6.2.4.-** Con énfasis a las declaraciones sustitutivas presentadas por la parte actora, el recurrente manifiesta que la Sala únicamente hace referencia a estas, lo que ha llevado al Tribunal a concluir de manera ilógica y de esta manera otorgue beneficios al contribuyente de forma ilegal, como consecuencia de no aplicar los principios de la sana crítica; que la omisión en la aplicación de preceptos jurídicos de valoración de la prueba, consiste en no valorar todos los medios de prueba que constan en discordia, conforme lo prescribe en el art. 115 del Código de Procedimiento Civil, que los medios de prueba que la Sala omitió valorar son 1) Informe pericial presentado por la Econ. Patricia Parra que obra de autos que en su parte pertinente (pág. 7) establece lo siguiente: “...Ahora bien si el contribuyente ya ha considerado un valor como gastos no deducibles y por el cual se pagó un impuesto, éste debe ser tomado en consideración tal como lo menciona el Art. 47 del Código Tributario, es decir ser imputados al pago, lo cual la administración tributaria realizó en la Resolución motivo de impugnación...”; y, 2) Resolución No. 109012010RREC030237 (pág. 222); que lo mencionado por la perito es trascendental para el proceso, ya que si se aprecia con cautela de resolución impugnada se logra dilucidar que, en efecto la administración tributaria realizó la imputación a pago de los valores que habían

sido previamente cancelados por la empresa actora, de esta forma restar del impuesto los valores que se había auto glosado el actor por los cuales ya había pagado impuesto; las falencias de valoración de la prueba conllevaron a la falta de aplicación del art. 10 numeral 1 de la Ley de Régimen Tributario Interno, puesto que, de haberse podido esclarecer de que no habido duplicidad alguna en las glosas en cuestión, así como que se había imputado al pago los valores ya cancelados por el contribuyente disminuyendo el impuesto a pagar y que las provisiones no tienen soportes necesarios para su deducibilidad, por lo cual se debía ratificar las glosas.

**6.2.5.-** En lo referente a las Glosas Comisión a Sociedades; Otros Gastos Locales y Provisiones de Cuentas Incobrables, se puede apreciar en el numeral 5.2., a fojas 632 vuelta del considerando QUINTO del expediente: *“COMISIÓN A SOCIEDADES; OTROS GASTOS LOCALES Y PROVISIONES DE CUENTAS INCOBRABLES. Según la parte actora, alega que en las declaraciones sustitutivas del impuesto a la renta del año 2006, presentadas el 20 de octubre del 2008 y 17 de noviembre del 2008 se consideraron como gastos no deducibles, los valores que fueron glosados; sin embargo la Administración tributaria en la contestación a la demanda alega, en cuanto a las glosas “Comisión de Sociedades, “Otros gastos locales” y provisiones incobrables”, que fueron glosados en el casillero 735, 761 y 752, respectivamente, de la Resolución No. 109012010RREC030237 el actor conoce que para realizar la auditoria la Administración consideró tanto la declaración original como la sustitutiva, y que la Administración procedió a ratificar en su totalidad dichas glosas, por tratarse de transacciones no justificadas con documentos válidos que soporten la deducibilidad de los mismos. Obra del proceso las copias de las Declaraciones Sustitutivas (fojas 616 a 621) de las cuales se puede evidenciar en los casilleros 735, 761 y 752, que el actor declaró las comisiones a sociedades, provisiones en cuenta incobrable y otros gastos locales como no deducibles, por tanto carecen de sustento las glosas emitidas por estos conceptos, las mismas que se les deja sin efecto.”*

**6.2.6.-** Con respecto a este cargo es preciso considerar que, el precepto jurídico aplicable a la valoración de la prueba que según el recurrente ha sido inaplicable es el art. 115 del Código de Procedimiento Civil; para demostrar con lógica jurídica, la forma como ha sido violada la referida norma, sobre la valoración de la prueba el recurrente manifiesta que, la Sala de instancia da de baja la glosa por Comisión a Sociedades, Otros Gastos Locales y Provisiones de Cuentas Incobrables, prescindiendo valorar el informe pericial presentado por la Econ. Patricia Parra, llegando a una conclusión ilógica a partir de la valoración limitada de la prueba que realiza, por cuanto solo hace referencia a las declaraciones sustitutivas para presumir que el valor glosado por la Administración Tributaria ya había sido declarado como no deducible, lo cual no significa que la glosa determinada carezca de certeza y legitimidad, ya que la Administración Tributaria ha realizado la imputación al pago (art. 47 CT) de los valores que habían sido previamente cancelados por la empresa actora, para de esta forma restar del impuesto determinado por el Servicio de Rentas Internas los valores que se había auto glosado el actor por los cuales ya había pagado un impuesto; concluyendo con la identificación de la norma sustantiva o material que no ha sido aplicada a consecuencia del yerro en la valoración de la prueba es la contenida en el art. 10. 1 de la Ley de Régimen Tributario.

**6.2.7.-** Una vez revisado el cumplimiento de los elementos necesarios para que se configure la causal tercera del art. 3 de la Ley de Casación, es pertinente realizar el siguiente análisis :

**6.2.7.1.-** En la sentencia recurrida en el considerando QUINTO numeral 5.2. se manifiesta: *“COMISION A SOCIEDADES; OTROS GASTOS LOCALES Y PROVISIONES DE CUENTAS INCOBRABLES . Según la parte actora , alega que en las declaraciones sustitutivas del impuesto a la renta del año 2006, presentadas el 20 de octubre de 2008 y 17 de noviembre de 2008 se consideraron como gastos no deducibles , los valores que fueron glosados ; sin*

*embargo la Administración tributaria en la contestación a la demanda alega , en cuanto a las glosas “Comisión de Sociedades, “Otros gastos locales” y provisiones de cuentas incobrables” , que fueron glosados en los casilleros 735, 761 y 752 , respectivamente , de la Resolución No. 109012010RRECo30237 el actor conoce que para realizar la auditoría la Administración consideró tanto la declaración original como la sustitutiva, y que la Administración procedió a ratificar en su totalidad dichas glosas, por tratarse de transacciones no justificadas con documentos válidos que soporten la deducibilidad de los mismos. Obra del proceso las copias de las Declaraciones Sustitutivas (fojas 616 a 621) de las cuales se puede evidenciar en los casilleros 735 761 y 752, que el actor declaró las comisiones a sociedades, provisiones en cuenta incobrable y otros gastos locales como deducibles, por tanto carecen de sustento las glosas emitidas por estos conceptos, las mismas que se deja sin efecto.” (sic). En consecuencia de lo transcrito de la sentencia, se puede observar que se agrupa las glosas Comisión a Sociedades, Otros Gastos Locales y Provisiones de Cuentas Incobrables, que corresponden a los casilleros 735, 761 y 752, respectivamente, de la Declaración de Impuesto a la Renta del año 2006, presentada por el BANCO DE GUAYAQUIL S.A.*

El recurrente ha manifestado en su recurso que, uno de los medios de prueba no valorados por la Sala de instancia es la **Resolución impugnada**, acto administrativo que, a criterio de esta Sala Especializada no se puede constituir en un medio de prueba por cuanto este es el objeto de la litis, y para respaldar lo referido es adecuado citar textualmente lo dispuesto en el art. 173 de la Constitución de la República del Ecuador: “*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.*”, en plena concordancia con lo dispuesto en el art. 220 numeral 3 del Código Tributario: “*El Tribunal Distrital de lo Fiscal es competente para conocer y resolver de las siguientes acciones de impugnación, propuestas por los contribuyentes o interesados directos: 3. De las que se planteen contra*

*resoluciones de las administraciones tributarias que nieguen en todo o en parte reclamaciones de los contribuyentes, responsables o terceros(...)*”, es decir, el proceso contencioso tributario iniciará siempre con la presentación de la correspondiente demanda de impugnación contra un acto determinativo o resolución administrativa que niegue en todo o en parte las reclamaciones de los contribuyentes.

En este mismo sentido, el art. 260 del Código Tributario, en relación a los medios de prueba en materia tributaria dispone: *“Son admisibles todos los medios de prueba determinados en la ley, excepto la confesión de funcionarios y empleados públicos...”*, medios de prueba que, de acuerdo a lo dispuesto en el art. 121 del Código de Procedimiento Civil son: *“Las pruebas consisten en confesión de parte, instrumentos públicos o privados, declaraciones de testigos, inspección judicial y dictamen de peritos o de intérpretes.*

*Se admitirá también como medios de prueba las grabaciones magnetofónicas, las radiografías, las fotografías, las cintas cinematográficas, los documentos obtenidos por medios técnicos, electrónicos, informáticos, telemáticos o de nueva tecnología; así como también los exámenes morfológicos, sanguíneos o de otra naturaleza técnica o científica. La parte que los presente deberá suministrar al juzgado en el día y hora señalados por el juez los aparatos o elementos necesarios para que pueda apreciarse el valor de los registros y reproducirse los sonidos o figuras. Estos medios de prueba serán apreciados con libre criterio judicial según las circunstancias en que hayan sido producidos.*

*Se considerarán como copias las reproducciones del original, debidamente certificadas que se hicieren por cualquier sistema.”* Bajo este análisis, al no ser un medio de prueba la Resolución No. 109012010RREC030237, sino el objeto mismo de la litis, al tratarse de un acto administrativo, es responsabilidad del contribuyente la carga de la prueba, en donde deberá desvirtuar o desvanecer las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad de que gozan este tipo de actos como lo dispone el art. 82 del Código Tributario: *“Se considerarán*

*ejecutoriados aquellos actos que consistan en Resoluciones de la Administración, dictados en reclamos tributarios, respecto de los cuales no se hubiere interpuesto o no se hubiere previsto recurso ulterior, en la misma vía administrativa.”* Si bien, el contribuyente puede recurrir a cualquier medio de prueba admisible a cada caso de acuerdo al ordenamiento normativo ecuatoriano en procura del esclarecimiento de la verdad, no es menos cierto que, en materia tributaria por su naturaleza se relaciona con hechos económicos, en donde se deberán practicar pruebas que se adapten de mejor manera a esta materia, esto es: pruebas documentales (exhibición o inspección de la contabilidad), la de informes y la pericial (especialmente de orden contable): por este análisis es pertinente inferir que la Resolución impugnada no es un medio de prueba, sino el resultado del ejercicio de la facultad resolutoria reglada por la Ley y consecuentemente atribuida a competencia exclusiva de las administraciones tributarias; en consecuencia, la denuncia efectuada por la Administración Tributaria en su escrito casacional en cuanto a la omisión que de valorar el “medio de prueba” identificado como Resolución No. 109012010RRECO30237, es equívoco.

**6.2.7.2.-** Este Tribunal Especializado considera que las reglas de la sana crítica es una potestad exclusiva y excluyente del Tribunal de instancia como consecuencia de su independencia soberana. Según la autora Teresa Armenta Deu, la valoración de la prueba “...es la actividad jurisdiccional en virtud de la cual el juez determina el valor concreto que ha de atribuirse a cada uno de los medios de prueba practicados. Teóricamente, dicho valor puede venir prescrito por la propia ley (prueba legal o tasada) o encomendarse al criterio razonado del juez cuando no existan otros legalmente establecidos (libre valoración)... Al tenor del sistema de libre valoración, el juez decide si la actividad realizada para probar el hecho le ha convencido o no de la certeza del mismo. El criterio, que no puede implicar arbitrariedad alguna, se aplicará con arreglo a las ‘reglas de la sana crítica’ y ha de razonarse suficientemente. Como se ha señalado acertadamente, la valoración de la prueba es una

*operación que aplica 'máximas de la experiencia' de diversa naturaleza: psicológico-formal; científica; técnica, etcétera. Si la prueba es legal, la máxima se positiviza; si la prueba se valora libremente, la ley deja al juez que aplique las máximas que ha adquirido por su propia experiencia, y caso de que la máxima sea muy especializada, le permite servirse de la prueba pericial".* (Teresa Armenta Deu, *Lecciones de Derecho procesal civil*, Séptima Edición, Marcial Pons, Madrid. 2013, pág. 175); es decir, no puede servir de fundamento para el recurso de casación la indebida aplicación, falta de aplicación o errónea interpretación de los principios o reglas de la sana crítica, por cuanto, la facultad de apreciar o valorar la prueba conforme a las reglas de la sana crítica es una atribución privativa de los jueces y tribunales de instancia. Según Jaime Azula Camacho, existe: “*Dos sistemas opuestos existen para valorar la prueba: el de la tarifa legal y el de la libre apreciación o apreciación racional. Se reconoce uno intermedio, conocido como de la libre apreciación o íntimo convencimiento...b) Libre apreciación o apreciación racional. Este sistema consiste en dejar al juez la facultad de establecer el grado de convicción o credibilidad de cada medio probatorio y de todos en conjunto, pero no de manera arbitraria, sino mediante análisis racional y lógico, exponiendo, desde luego, los fundamentos de su conclusión. Las características que distinguen la libre apreciación y los criterios que el juez debe observar al cumplir su función, que se concreta a las siguientes: a) Las reglas de la sana crítica.- Suele denominarse sana crítica, como lo hace nuestro ordenamiento procesal, al conjunto de reglas que el juez observa para determinar el valor probatorio de la prueba. Estas reglas no son otra cosa que el análisis racional y lógico de la prueba. Es racional, por cuanto se ajusta a la razón o el discernimiento. Es lógico, por tener que enmarcarse dentro de las leyes del conocimiento; b) La apreciación es en conjunto.- El juzgador debe analizar, sopesar cada prueba en particular, de acuerdo con los principios de la sana crítica... Si bien el juez considera esos aspectos al analizar cada medio probatorio en particular, debe observar la misma conducta, como lo exigen los textos transcritos, con relación a todos en su conjunto o unidad. Significa que de todos los medios*

*probatorios allegados al proceso, el juez obtiene un determinado resultado, bien sea para declarar establecidos los hechos que fundamentan las pretensiones o los que sirven de fundamento a las excepciones; c) El fundamento del mérito de cada prueba.- Es una exigencia perentoria o expresa de los textos legales y constituye soporte esencial del sistema de la libre apreciación de la prueba. El no actuar de esa forma, como lo expresa la Corte Suprema de Justicia...no es solamente ilegal, sino peligroso, porque arbitrariamente saca una deducción, o por lo menos oculta los fundamentos o razones que le sirvieron para establecer como válida esa actuación". (Jaime Azula Camacho, *Manual de Derecho Procesal*, Tomo VI, Pruebas Judiciales, Tercera Edición, Temis, Bogotá, 2008, págs. 65-67). Por tanto, cuando el art. 115 del Código de Procedimiento Civil ecuatoriano dispone: "La prueba deberá ser apreciada en conjunto, de acuerdo con las reglas de la sana crítica, sin perjuicio de las solemnidades prescritas en la ley sustantiva para la existencia o validez de ciertos actos. El juez tendrá obligación de expresar en su resolución la valoración de todas las pruebas producidas.", hace referencia a las características que distinguen la libre apreciación o apreciación racional de la prueba: a) Las reglas de la sana crítica; b) La valoración de la prueba en su conjunto; y, c) El fundamento del mérito de cada prueba. Características que, a criterio de esta Sala Especializada, son causas de casación con fundamento en el citado art. 115 del Código de Procedimiento Civil, exclusivamente las dos últimas, esto es cuando no se ha valorado la prueba en su conjunto y, cuando dicha valoración resulta absurda o arbitraria. Este criterio ha sido recogido por autores como Luis Cueva Carrión en su obra "La Casación en materia civil", al manifestar: "(...) cuando el juez, al valorar los medios de prueba, se aparta de la sana crítica cae en falso juicio de raciocinio y esto es revisable mediante los recursos de apelación o de casación; agrega que: "Nuestra ex Corte Suprema de Justicia ha dicho que cuando el juzgador viola las leyes de la Lógica 'La conclusión a la que llega es absurda o arbitraria'...La Corte de Casación no puede controlar la experiencia del juez; debe controlar si el inferior aplicó o no aplicó las reglas de la experiencia, si las aplicó bien o mal, esto es muy*

*diferente de la experiencia(...) En esta causal la Ley de Casación alude a la injusticia que puede cometer el juez al actuar procesalmente en el momento más importante: al proceder a la valoración de la prueba, valoración que le sirva para adoptar la decisión final". (Luis Cueva Carrión, La Casación en materia civil, Segunda edición ampliada y actualizada, Ediciones Cueva Carrión, 2011, págs. 294, 303". En estas consideraciones, esta Sala Especializada analizará el segundo cargo planteado por el recurrente, esto es, por el vicio de no valorar la prueba en su conjunto; y, por el vicio de valoración absurda o arbitraria de la prueba.*

**6.2.7.3.-** De acuerdo a lo manifestado por el recurrente en su escrito, cuando la Sala de instancia da de baja la glosa por Comisión a Sociedades; Otros Gastos Locales y Provisiones de Cuentas Incobrables, prescindiendo de valorar el informe pericial presentado por la Econ. Patricia Parra, llegando a una conclusión ilógica a partir de la valoración limitada de la prueba que realiza, infringiendo de esta manera lo dispuesto en el art. 115 del Código de Procedimiento Civil, pues únicamente hace referencia a las declaraciones sustitutivas para presumir que el valor glosado por la Administración Tributaria ya había sido declarado como no deducible, lo cual no significa que la glosa determinada carezca de certeza y legitimidad, ya que la Administración ha realizado la imputación al pago de conformidad con lo dispuesto en el art. 47 del Código Tributario, esto es, la imputación del pago a favor del sujeto activo del tributo se realizara en primero a intereses; luego al tributo; y, por último a multas de los valores que habían sido previamente cancelados por la empresa actora, para de esta forma restar del impuesto determinado por el Servicio de Rentas Internas, los valores que se había autoglosado el actor por los cuales ya había pagado un impuesto. Al respecto cabe mencionar que, si bien en el considerando QUINTO de la sentencia recurrida, en el numeral 5.2, el Tribunal *a quo* consideró para dar de baja las glosas las copias de las declaraciones sustitutivas, esta valoración resulta absurda o arbitraria por diminuta, por cuanto el art. 115 del Código de Procedimiento Civil establece que, la prueba

deberá ser apreciada en conjunto y de acuerdo con las reglas de la sana crítica<sup>SECF</sup>, en este caso, lo que existe es una valoración limitada por un lado y absurda por otro, que no es suficiente para respaldar la decisión judicial, ya que no es posible dejar sin efecto las glosas con el solo argumento de que “(...) *se puede evidenciar en los casilleros 735, 761 y 752, que el actor declaró las comisiones a sociedades, provisiones en cuenta incobrable y otros gastos locales como no deducibles...*”; menos aun cuando los valores constantes en dichas declaraciones sustitutivas como no deducibles ya han sido consideradas en la Resolución impugnada materia del procedimiento contencioso, esto es han sido imputados al pago como así lo dispone el art. 47 del Código Tributario, antes transcrito en su tenor literal; consecuentemente, el contribuyente debía demostrar que dichos valores no han sido considerados por la Administración Tributaria.

Como se puede apreciar, el Tribunal *a quo* no cumple con lo dispuesto en el art. 115 del Código de Procedimiento Civil, esto es, la prueba deberá ser apreciada en conjunto, de acuerdo con las reglas de la sana crítica, en este sentido establece un solo argumento para desvirtuar las mismas, manifestando que los valores glosados no fueron tomados como deducibles por parte de la empresa actora en las declaraciones sustitutivas; es decir no toma en consideración para su análisis la prueba debidamente actuada en el proceso como lo dispone el referido art. 115 y, por tanto excluye el informe pericial presentado por la perito economista Patricia Parra Chávez (fs.484 a 494 de los autos); y, valoran de manera ilógica las copias de las declaraciones sustitutivas (fs. 616 a 621 de los autos); de esta manera se puede advertir que, con dicho actuar, el Tribunal *A quo* no valora la prueba en conjunto y, respecto de la prueba valorada lo hace de manera absurda o arbitraria. Con este respecto es adecuado citar lo manifestado por Hernando Devis Echandía, respecto a la prueba: “...*Por otra parte, como dijimos al estudiar el principio de la unidad de la prueba, los diversos medios aportados deben ser apreciados como un todo, en conjunto, sin que importe que su resultado sea adverso a quien los aportó, porque no existe un derecho sobre su valor de convicción; una vez que han sido aportadas legalmente, su resultado*

*depende sólo de la fuerza de convicción que en ellas se encuentre.*" (Hernando Devis Echandía, "Compendio de Derecho Procesal Pruebas Judiciales", Tomo II, pág. 103).

**6.2.7.4.-** Como consecuencia de la falta de aplicación de lo dispuesto en el art 115 de Código de Procedimiento Civil, al no valorar la prueba en su conjunto de acuerdo a las reglas de la sana crítica, el recurrente sostiene que ha sido inaplicado el art. 10 numeral 1 de la Ley de Régimen Tributario Interno, por cuanto manifiesta que, de haberse podido esclarecer que de hecho no había existido duplicidad alguna en las glosas en cuestión, así como que se había imputado al pago los valores ya cancelados por el contribuyente disminuyendo el impuesto a pagar, la Sala de instancia, sin lugar a duda, hubiera aplicado dicho artículo para establecer que al ser provisiones no permitidas por la Ley, esto es, valores sin los soportes necesarios para su deducibilidad, la Administración Tributaria estaba en lo correcto al momento de determinar dichos gastos como no deducibles. Esta Sala Especializada considera que, el juzgador de instancia debió considerar lo dispuesto en el del art. 10 numeral 1 de la Ley de Régimen Tributario Interno, que establece: "*Los costos y gastos imputables al ingreso, que se encuentren debidamente sustentados en comprobantes de venta que cumplan los requisitos establecidos en el reglamento correspondiente (...)*", de lo contrario, se debían ratificar las glosas, como en efecto se lo hace en este fallo, ya que se encuentra debidamente configurado el vicio alegado por el recurrente por la tercera causal del art. 3 de la Ley de Casación, por falta de aplicación del precepto jurídico aplicable a la valoración de la prueba contenido en el art. 115 del Código de Procedimiento Civil, lo que condujo a una falta de aplicación del art. 10 numeral 1 de la Ley de Régimen Tributario Interno, pues es evidente que la Sala de instancia, al momento de resolver, en base a los hechos valorados de forma incompleta, absurda e ilógica, no ha evidenciado que dichos gastos no pueden ser estimados como deducibles por las razones ya expuestas. Por lo tanto, se configura la

causal tercera invocada por el Director Regional Litoral Sur del Servicio de Rentas Internas.

**6.3.-** Con respecto a las Glosas: Venta de Bienes Adjudicados Inmuebles y Gastos Provisiones Deducibles, el recurrente fundamenta este vicio en la causal primera del art. 3 de la Ley de Casación, manifestando que existe errónea interpretación del art. 9.14 de la Ley de Régimen Tributario Interno. Dicha causal en su tenor literal 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.”*, con este respecto, Humberto Murcia Ballén, (Recurso de Casación Civil, Ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez C. Ltda., Santa Fe de Bogotá D. C. Colombia, páginas 330 y 331). Sobre la interpretación errónea de una norma, dicho autor, manifiesta que: *“Así que 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 la 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.”*. Así pues, la causal primera tiene relación con lo que se denomina vicios “in iudicando”, por tanto, es claro el establecer que, en la causal primera se parte de hechos probados, es decir que no cabe una nueva consideración de los mismos, ya que los medios de prueba fueron analizados y apreciados por el Tribunal A quo, en su momento.

**6.3.1.-** Respecto al cargo formulado, es preciso transcribir la norma referida que con respecto a las exoneraciones del impuesto a la renta en su tenor literal dispone: *“Para fines de la determinación y liquidación del impuesto a la renta, están exonerados exclusivamente los siguientes ingresos: (...) 14.- Los*

*generados por la enajenación ocasional de inmuebles, acciones o participaciones. Para los efectos de esta Ley se considera como enajenación ocasional aquella que no corresponda al giro ordinario del negocio o de las actividades habituales del contribuyente;(...)"*

**6.3.2.-** El casacionista con respeto a este vicio asevera que: *"la Sala de instancia ha realizado una errónea interpretación del numeral 14 del art. 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno, cuando en el considerando Quinto de la sentencia recurrida da de baja la Glosa concerniente a Venta de Bienes Adjudicados Inmuebles, tal como consta en el numeral 5.1. del considerando en cuestión, pues a partir de sola transcripción de normas concluye equivocadamente que la venta de aquellos inmuebles que habrían sido obtenidos en dación en pago al Banco de Guayaquil, no es una actividad habitual",* y por lo tanto, consideran el ingreso como no gravable al tratarse de una actividad ocasional, puesto que al parecer del Tribunal *A quo*, la única actividad habitual del banco, es decir, del "giro del negocio", se basa en la intermediación financiera a partir de la captación de recursos del público para utilizarlos en operaciones de crédito e inversión.

**6.3.3.-** Hay que señalar que, la causal primera del art. 3 de la Ley de Casación, parte de los hechos probados en la sentencia, los cuales constan en el considerando Quinto numeral 5.1., a fojas 631, 632 y 632 vuelta del expediente, que dice: *"INGRESOS: VENTA DE BIENES ADJUDICADOS INMUEBLES. ...Sobre el tema a dilucidar y de la revisión de la resolución impugnada, se advierte que el Banco de Guayaquil según documentos presentados en la Administración Tributaria con el objeto de soportar el valor de USD 336.869.63 consigno por concepto de "Ventas de bienes adjudicados inmuebles" en el casillero 608 "otras rentas exentas" de su declaración del Impuesto a la Renta del año 2006 y que en virtud de que la actora no demostró que los bienes adquiridos en el año 2006 sean por adjudicación en remate judicial sino por dación de pago procedió a considerar como ingreso gravado*

dentro del Acta de Determinación No. 0920100100209 la suma de ~~SE~~ <sup>BISDF</sup> 286.857.96. Es de advertir la (sic) que actora no ha demostrado en esta etapa contencioso tributaria que dichos bienes sean adquiridos por adjudicación en remate judicial y tampoco ha objetado el criterio de la administración en cuanto a que dichos bienes han sido adquiridos por dación en pago, por lo tanto, lo que es materia de la controversia radica en establecer si las ventas de los inmuebles realizadas por el Banco de Guayaquil es una actividad habitual u ocasional, para efectos tributarios. Al respecto, de conformidad con el Art. 14 numeral 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno, vigente al ejercicio económico 2006, dice: “Para los fines de la determinación y liquidación del impuesto a la renta, están exonerados exclusivamente los siguientes ingresos:...14. Los generados por la enajenación ocasional de inmuebles, acciones o participaciones. Para los efectos de esta Ley se considerara como enajenación ocasional aquella que no corresponda al giro ordinario del negocio o de las actividades habituales del contribuyente”. El Art. 14 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno aplicable al presente casos (sic), textualmente dice: “Enajenación ocasional de inmuebles.- No estarán sujetas al impuesto a la renta, las ganancias, ni serán deducibles los costos, gastos e impuestos incurridos en la enajenación ocasional de inmuebles. Se entenderán que no son ocasionales, sino habituales las enajenaciones de bienes inmuebles efectuadas por sociedades y personas naturales que realicen dentro del giro empresarial, actividades de lotización, urbanización, construcción y compraventa de inmuebles”. La Ley General de Instituciones del Sistema Financiero en su Art. 2 dice: “Para los propósitos de esta Ley son instituciones financieras privadas los bancos, las sociedades financieras, o corporaciones de inversión y desarrollo las asociaciones mutualistas de ahorro y crédito para la vivienda y las cooperativas de ahorro y crédito que realizan intermediación financieras con el público. Los bancos y las sociedades financieras o corporaciones de inversión y desarrollo se caracterizan principalmente por ser intermediarios en el mercado financiero, en el cual actúan de manera habitual, captando recursos del público para

*obtener fondos a través de depósitos o cualquier otra forma de captación, con el objeto de utilizar los recursos así obtenidos, total o parcialmente, en operaciones de crédito inversión. El Art. 51 ibídem dice: “Los bancos podrán efectuar las siguientes operaciones en moneda nacional o extranjera, o en unidades de cuenta establecidas en la Ley: a) Recibir recursos de público en depósitos a la vista. Los depósitos a la vista son obligaciones bancarias, comprenden los depósitos monetarios exigibles mediante la presentación de cheques u otros mecanismos de pago y registro, los de ahorro exigibles mediante la presentación de libretas de ahorro u otros mecanismos de pago y registro; y, cualquier otro exigible en un plazo menor a treinta días. Podrán constituirse bajo diversas modalidades y mecanismos libremente pactados entre el depositante y el depositario; (...) ñ) Efectuar cobranzas, pagos y transferencia de fondos; así como emitir giros contra sus propias oficinas o las instituciones financieras nacionales o extranjeras”; El Art. 122 de la indicada Ley, expresa: “Las instituciones del sistema financiero no pueden conservar los bienes muebles e inmuebles adquiridos mediante adjudicación o dación en pago por más de un año. Vencido el plazo, la institución constituirá provisiones por un doceavo mensual del valor en libros a partir del mes siguiente al de la terminación del plazo original. Enajenado el bien podrán revertirse las provisiones correspondientes. De conformidad a las normas transcritas el giro ordinario y actividad habitual del Banco de Guayaquil según la Ley General de Instituciones del Sistema Financiero, es la de intermediación financiera, que actúa de manera habitual captando recursos público para obtener fondos a través de depósitos o cualquier otra forma de captación, con el objeto de utilizar los recursos así obtenidos, total o parcialmente, en operaciones de crédito e inversión (Art. 2), siendo parte de esta actividad el efectuar cobranzas, pagos y transferencias de fondos, así como emitir giros contra sus propias oficinas o las de instituciones como lo dispone la letra ñ) del Art. 51, lo que ocasiona la venta de los bienes recibidos en dación por pagos. El diccionario jurídico elemental de Guillermo Cabanellas define lo que es ocasional “lo que ocasiona o causa, producido por*

*ocasión, sin habitualidad”. La Sala de lo contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, en la causa No. 414-2010 que sigue el Banco Bolivariano C.A. contra el Director General del Servicio de Rentas Internas, dictó la Resolución 040-2012 de fecha 29 de marzo del 2012, en la que en el considerando CUARTO, dice: “...Analiza la sentencia impugnada, se establece que el tema de la litis tiene que ver con el reclamo de pago indebido formulado por el representante de la entidad bancaria, que ha sido negado por la Administración tributaria; el origen del pago indebido reclamado es la utilidad o ganancia generada en la enajenación de inmuebles entregados en dación en pago a la entidad bancaria, la razón en derecho esgrimida por la Sala de instancia para aceptar el pago indebido es el Art. 14 numeral 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno y el Art. 18 del Reglamento a la misma Ley que establecen que, no genera tributo la venta ocasional inmuebles y que se entenderá enajenación ocasional de inmuebles los que realicen las instituciones financieras sujetas al control y vigilancia de la Superintendencia de Bancos, como es el caso de la entidad actora; todo ello se deduce de lo establecido por la Sala juzgadora en el considerando Cuarto de la Sentencia, lo cual permite concluir que realiza una adecuada motivación de los hechos, que los aplica el derecho, existiendo por tanto, suficiente y adecuada motivación en la sentencia...” De lo expuesto, se concluye, que la actividad de venta o enajenación de inmuebles no es una actividad habitual del Banco de Guayaquil S.A. sino una actividad ocasional, en los términos señalados en el Art. 9 numeral 14, de la Ley de Régimen Tributario Interno, en concordancia con el Art. 14 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, normas aplicable al ejercicio impositivo 2006 así como las disposiciones constantes en la Ley General del Sistema Financiero, y de la definición y fallo transcritos, careciendo de sustento la glosa impuesta por este concepto, por lo que se la deja sin efecto.”*

**6.3.4.-** En la sentencia recurrida se puede observar que, el tribunal A - quo considera que, la actividad de venta o enajenación de inmuebles que habrían

sido obtenidos en dación en pago al Banco de Guayaquil, no es una actividad habitual sino una actividad ocasional, en los términos señalados en el numeral 14 del art. 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno, sin analizar en adecuada manera lo dispuesto en la norma recurrida, al disponer que: *“Para fines de la determinación y liquidación del impuesto a la renta, están exonerados exclusivamente los siguientes ingresos: ...14. Los generados por la enajenación ocasional de inmuebles, acciones o participaciones. Para los efectos de esta Ley se considera como enajenación ocasional aquella que no corresponda al giro ordinario del negocio o de las actividades habituales del contribuyente;”*. De acuerdo a la norma transcrita y, a fin de entender lo que es el giro ordinario del negocio o actividades habituales del contribuyente Banco de Guayaquil S.A., es pertinente remitirse a lo establecido en el art. 2 de la Ley General de Instituciones del Sistema Financiero vigente al año 2006 que en su parte pertinente establecía: *“Para los propósitos de esta Ley, son instituciones financieras privadas los bancos, las sociedades... Los bancos y las sociedades financieras o corporaciones de inversión y desarrollo se caracterizan principalmente por ser intermediarios en el mercado financiero, en el cual actúan de manera habitual, captando recursos del público para obtener fondos a través de depósitos o cualquier otra forma de captación, con el objeto de utilizar los recursos así obtenidos, total o parcialmente, en operaciones de crédito e inversión”*; a su vez, el art. 51 *ibídem*, nos aclara que las instituciones del sistema financiero están autorizadas para: *“...ñ) Efectuar cobranzas, pagos y transferencias de fondos, así como emitir giros contra sus propias oficinas o las de instituciones financieras nacionales o extranjeras”*. La normas legales transcritas son claras al establecer que, las instituciones del sistema financiero se encuentran plenamente facultadas para ejercer el cobro de sus acreencias en la forma que determina la ley, pues tal actividad se circunscribe a la intermediación financiera como el de otorgar préstamos hipotecarios y prendarios con o sin emisión de títulos, así como el otorgar préstamos quirografarios, establecidos en los literales f) y g) del artículo de la referencia, lo cual conlleva a que el Banco, una vez otorgado el crédito, tiene la obligación de

cobrar dicho préstamo, conforme lo dispone la letra ñ) del citado artículo, ~~es~~ que se lo puede realizar de diferentes formas y entre ellas, mediante la venta de los inmuebles de aquellos deudores que recibió el banco por dación en pago o adjudicación por remate judicial, los cuales deben ser, a su vez, forzosamente enajenados en el plazo de un año para la recuperación de cartera vencida, conforme lo disponía el art. 119 de la Ley General de Instituciones Financieras vigente a la época de expedición del acto administrativo, convirtiéndose en ingresos producto de las enajenaciones, los cuales son luego utilizados en nuevas operaciones de crédito e inversión, siendo esta actividad parte integral del giro del negocio del banco, conforme se desprende de la propia Codificación de Resoluciones de la Superintendencia de Bancos y Seguros y la Junta Bancaria, que en la Sección I, art. 1, dispone: *“Las entidades sujetas a control de la Superintendencia de Bancos solo podrán recibir bienes de sus deudores, en los siguientes casos: 1.1 Por dación en pago de obligaciones; y, 1.2 Por adjudicación en remate judicial”*; de ahí que podemos concluir que, la venta de inmuebles obtenidos por adjudicación o dación en pago por parte del Banco de Guayaquil S.A., en el ejercicio de su actividad de cobro de créditos, corresponde al giro ordinario de la institución financiera, consecuentemente no se puede calificar este tipo de enajenaciones como ocasionales y sus ingresos considerarse como beneficiarios de la exoneración del impuesto a la renta. Configurándose de esta forma que el Tribunal de instancia realiza una errónea interpretación del art. 9 numeral 14 de la Ley de Régimen Tributario Interno, por cuanto ha dado un alcance y sentido diferente al que se desprende del contenido de la norma considerada como infringida; por lo que, se ratifica en su totalidad la glosa en análisis.

**6.4.-** En lo atiente al tercer cargo propuesto por la parte recurrente, respecto a la Glosa Gastos provisiones deducibles, fundamentado en la primera causal del art. 3 de la Ley de Casación, por errónea interpretación del art. 10 numeral 11 de Ley de Régimen Tributario Interno, dicha norma, con relación a las deducciones del impuesto a la renta dispone: *“En general, con el propósito de*

determinar la base imponible sujeta a este impuesto se deducirán los gastos que se efectúen con el propósito de obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana que no estén exentos. (...) En particular se aplicarán las siguientes deducciones: 11.- Las provisiones para créditos incobrables originados en operaciones del giro ordinario del negocio, efectuadas en cada ejercicio impositivo a razón del 1% anual sobre los créditos comerciales concedidos en dicho ejercicio y que se encuentren pendientes de recaudación al cierre del mismo, sin que la provisión acumulada pueda exceder del 10% de la cartera total. Las provisiones voluntarias así como las realizadas en acatamiento a leyes especiales o disposiciones de los órganos de control no serán deducibles para efectos tributarios en la parte que excedan de los límites antes establecidos. La eliminación definitiva de los créditos incobrables se realizará con cargo a esta provisión y a los resultados del ejercicio, en la parte no cubierta por la provisión, cuando se haya cumplido una de las siguientes condiciones: - Haber constado como tales, durante cinco años o más en la contabilidad; - Haber transcurrido más de cinco años desde la fecha de vencimiento original del crédito; - Haber prescrito la acción para el cobro del crédito; - En caso de quiebra o insolvencia del deudor; - Si el deudor en una sociedad, cuando ésta haya sido liquidada o cancelada su permiso de operación. No se reconoce el carácter de créditos incobrables a los créditos concedidos por la Sociedad al socio, a su cónyuge o a sus parientes dentro del cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad ni los otorgados a sociedades relacionadas. En el caso de recuperación de los créditos, a que se refiere este artículo, el ingreso obtenido por este concepto deberá ser contabilizado, caso contrario se considerará defraudación. El monto de las provisiones para cubrir riesgos de incobrabilidad o pérdida del valor de los activos de las instituciones del sistema financiero, que se hagan con cargo al estado de pérdidas y ganancias de dichas instituciones, serán deducibles de la base imponible correspondiente al ejercicio corriente en que se constituyan las mencionadas provisiones. La Junta Bancaria reglamentará la contabilización y forma de inversión de dichas provisiones. Para fines de la liquidación y

*determinación del impuesto a la renta, no serán deducibles las provisiones realizadas por los créditos que excedan los porcentajes determinados en el artículo 72 de la Ley General de Instituciones del Sistema Financiero, así como por los créditos vinculados concedidos por instituciones del sistema financiero a favor de terceros relacionados, directa o indirectamente, con la propiedad o administración de las mismas; y en general, tampoco serán deducibles las provisiones que se formen por créditos concedidos al margen de las disposiciones de la Ley General de Instituciones Sistema Financiero.(...)”*

**6.4.1.-** De acuerdo a lo manifestado por el recurrente, la Sala de instancia, dentro del considerando Quinto se limita a transcribir normas de derecho con el fin de realizar un fundamento erróneo de la norma legal, en el presente caso el art. 10 numeral 11 de la Ley de Régimen Tributario Interno, llegando de la misma manera a conclusiones erradas respecto a la deducibilidad de las provisiones constituidas por la parte actora; a consecuencia de esto, la Sala juzgadora no ha aplicado normas en conjunción con la temática en litigio, sino que realiza un examen superficial y escueto de la normativa que decide aplicar, equivocando su sentido, por tanto toma una decisión que va en contra de las normas financieras y tributarias; que el Banco de Guayaquil constituyó una provisión general de inversiones con un saldo de USD 31.642.425,14 y una cuenta contable denominada “PROV. INV. Y TÍTULOS MERCADO INTERN”, con un saldo de USD 12.383.462,09; efectuando provisiones genéricas voluntarias para inversiones durante el año 2006; que es necesario observar el art. 9 correspondiente al capítulo II de la Calificación de Activos y Constitución de Provisiones, que se encuentra dentro del Título IX de la Codificación de Resoluciones de la Superintendencia de Bancos y Seguros y de la Junta Bancaria, al hacer alusión a la constitución de provisiones genéricas, no indica que se puedan constituir provisiones genéricas para inversiones, más bien hace referencia a la constitución de provisión genérica por riesgos adicionales en cartera de crédito; que en base a lo determinado en la Codificación de Resoluciones de la Superintendencia de Bancos y Seguros y de la Junta

Bancaria, la provisión genérica para inversiones sin lugar a dudas corresponde a una provisión voluntaria tal como lo dispone el art. 10 numeral 11 segundo inciso de la Ley de Régimen Tributario Interno, razón por la cual dichas provisiones debían cumplir con los límites previstos en dicho numeral, siendo no deducible la parte que exceda de los mismos.

**6.4.2.-** De la misma manera, en el considerando Quinto numeral 5.4. de la sentencia recurrida, a fojas 632 vuelta, 633 y 633 vuelta del expediente, el Tribunal *A quo* manifiesta: *“GASTOS PROVISIONES DEDUCIBLES. La controversia en cuanto a esta glosa radica en establecer si la provisión es de carácter voluntario u obligatorio, para efecto de determinar si el gasto es deducible. Al respecto la Sala considera: El Art. 10 numeral 11 de la Ley de Régimen Tributario Interno dice.- 11.-...De la disposición legal transcrita se puede observar que las provisiones realizadas en acatamiento a leyes orgánicas, especiales o disposiciones de los órganos de control no serán deducibles para efectos tributarios en la parte que excedan de los límites antes establecidos, y si lo serán hasta por el monto que la Junta Bancaria, para el sector financiero, lo establezca. La deducción debe hacerse dentro de la banda de cada categoría de riesgo, reconociendo que la formación de provisiones no tiene la finalidad de disminuir la base imponible para el cálculo del impuesto a la renta, sino que éstas tienen por finalidad precautelar la solvencia de las instituciones financieras. El Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, en su Art. 21 Gastos Generales deducibles, numeral 3, Créditos Incobrables, Dice: ...”* También serán deducibles las provisiones para créditos incobrables que efectúan las instituciones del Sistema Financiero de acuerdo con las disposiciones de la ley y la Junta Bancaria. No serán deducibles las provisiones realizadas por los créditos que excedan los porcentajes determinados en el Art. 72 de la Ley General de Instituciones del Sistema Financiero así como por los créditos vinculados concedidos a favor de terceros relacionados, directa o indirectamente con la propiedad o administración de las mismas, y en general, tampoco serán

*deducibles las provisiones que se formen por créditos concedidos al margen de las disposiciones de la Ley General de Instituciones del Sistema Financiero. En el libro 1 de la Codificación de Regulaciones de la Junta Bancaria dice: Art. 1.- Se autorizará a las instituciones del sistema, financiero ecuatoriano para que efectúen inversiones en el capital de instituciones financieras del exterior, cuando estén debidamente organizadas, operen con el público en su mercado local y sean vigiladas por organismos controladores del sistema financiero del respectivo país, con exigencias no menores que las requeridas por esta Superintendencia, siempre que se reúnan las siguientes condiciones: 1.1. Que la entidad solicitante haya cumplido satisfactoriamente, durante los últimos doce meses, con las normas prudenciales relativas al patrimonio técnico, calificación de activos de riesgo y constitución de provisiones y no se hayan excedido, en el mismo periodo de los límites establecidos en los artículos 72 y 75 de la Ley General de Instituciones el Sistema Financiero...” De la norma transcrita se puede concluir: a) que las inversiones en títulos valores existentes en el mercado internacional son inversiones en activos de riesgo; y, b) que por tales inversiones se deben constituir provisiones. Tal normativa regulatoria solo recoge el principio establecido en el artículo 68 de la Ley Orgánica de Instituciones Financieras (LOIF) que indica: Art. 68 De los activos y de los límites de crédito. “Las instituciones del sistema financiero, de conformidad con las normas que dicte la Superintendencia, a efecto de reflejar la verdadera calidad de los activos, realizarán una calificación periódica de los mismos y constituirán las provisiones que sean necesarias para cubrir los riesgos de incobrabilidad o pérdida del valor de los activos. Presentarán a la Superintendencia en la forma y con la periodicidad que ésta lo determine, los resultados de tal calificación, la que podrá ser examinada por los auditores externos o por la Superintendencia. “...la frase “y constituirán las provisiones que sean necesarias para cubrir los riesgos de incobrabilidad o pérdida del valor de los activos” demuestra que las provisiones que se hagan con este fin son obligatorias y no voluntarias, por lo que constituye un gasto deducible, por*

*lo tanto la glosa por este concepto carece de fundamento, consecuentemente se deja sin efecto”.*

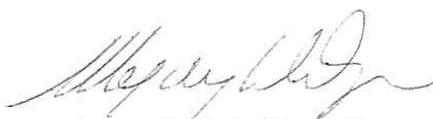
**6.4.3.-** Al iniciar su estudio sobre la glosa GASTOS PROVISIONES DEDUCIBLES, el Tribunal A - quo transcribe el numeral 11 del art. 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno, manifestando: *“De la disposición legal transcrita se puede observar que las provisiones realizadas en acatamiento a leyes orgánicas, especiales o disposiciones de los órganos de control no serán deducibles para efectos tributarios en la parte que excedan de los límites antes establecidos, y si lo serán hasta por el monto que la Junta Bancaria, para el sector financiero, lo establezca. La deducción debe hacerse dentro de la banda de cada categoría de riesgo, reconociendo que la formación de provisiones no tiene la finalidad de disminuir la base imponible para el cálculo del impuesto a la renta, sino que éstas tienen por finalidad precautelar la solvencia de las instituciones financieras”;* dicha interpretación es errónea, ya que la Sala de instancia olvida puntualizar aspectos importantes que la referida norma legal dispone, como es que, las provisiones a las que se refiere y que son deducibles, son para créditos incobrables originados en operaciones del giro ordinario del negocio, efectuadas en cada ejercicio impositivo a razón del 1% anual sobre los créditos comerciales concedidos en dicho ejercicio y que se encuentren pendientes de recaudación y sin que la provisión acumulada pueda exceder del 10% de la cartera total; es decir, el objeto de la deducción es la provisión de créditos incobrables otorgados por el Banco de Guayaquil, lo cual es concordante con lo señalado en el art. 21 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno, que dispone que serán deducibles las provisiones para créditos incobrables; consecuentemente, las provisiones para que sean deducibles tienen que ser para los créditos calificados como incobrables que haya otorgado la institución financiera. Cabe indicar que en la sentencia de instancia no se detalla cuál fue el concepto de la provisión que realizó el Banco de Guayaquil y que no fue aceptado como deducible por la Administración Tributaria; por lo tanto, de la revisión que realiza este Tribunal Especializado

establece que, en Resolución impugnada, a fojas 86 del expediente en SEQ numeral 13.7.58.28 menciona que, el valor glosado corresponde a la provisión genérica sobre inversiones registrada en la cuenta de gasto 440105020102 denominada “PROV. INV. TÍTULOS MERCADO INTERN”; dicha provisión es genérica y la Codificación de Resoluciones de la Superintendencia de Bancos y Seguros y de la Junta Bancaria, Título IX De los activos y de los Límites de Crédito; Capítulo II De la Calificación de Activos y Constitución de Provisiones, en su artículo 9, que hace alusión a la constitución de provisiones genéricas, por cuanto no indica en ninguno de sus numerales que se puedan constituir este tipo de provisiones para inversiones, como ocurre en la especie, por lo que dicha provisión realizada por el Banco de Guayaquil es voluntaria. De ahí que, es evidente que, el *Tribunal A quo* en la sentencia impugnada, realiza una errónea interpretación del numeral 11 del art. 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno, al concluir que las provisiones que ha hecho el Banco de Guayaquil son obligatorias y no voluntarias, por lo que constituye un gasto deducible, cuando lo que establece la normativa aplicable al caso en las Resoluciones de la Superintendencia de Bancos y Seguros y de la Junta Bancaria es que, son obligatorias las provisiones genéricas por riesgos adicionales en operaciones de microcrédito y crédito de consumo para cubrir los riesgos de incobrabilidad y no aquellas provisiones genéricas para inversiones, que por su naturaleza son voluntarias, al no haber sido catalogadas como tales por la normativa tributaria o financiera, que establece que las provisiones voluntarias así como las realizadas en acatamiento a leyes especiales o disposiciones de los órganos de control no serán deducibles para efectos tributarios en la parte que excedan los límites antes establecidos; consecuentemente del análisis efectuado en base al cargo por errónea interpretación contenida en la causal primera del art. 3 de la Ley de Casación, se ratifica la glosa en análisis en su totalidad.

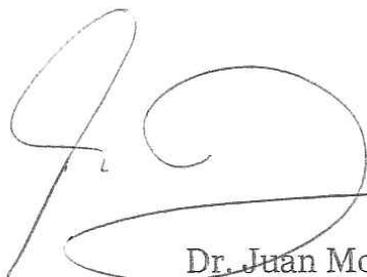
De acuerdo a todas las consideraciones efectuadas en la presente sentencia, se evidencia que estos errores han sido determinantes en la parte dispositiva de la sentencia.

**DECISIÓN:**

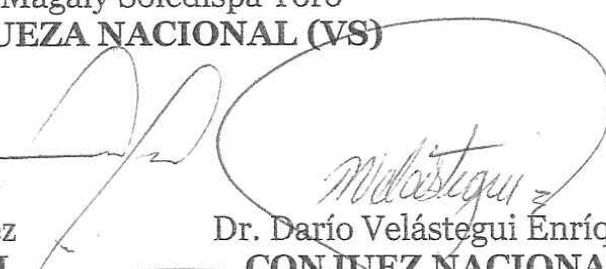
Por las consideraciones expuestas, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, **ADMINISTRANDO JUSTICIA EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LEYES DE LA REPÚBLICA**, Resuelve: casar la sentencia dictada el 30 de septiembre de 2013, las 10h27, por la Segunda Sala del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario No. 2, en los términos señalados en el acápite VI del presente fallo y por lo tanto, se ratifican las glosas por **COMISIÓN A SOCIEDADES; OTROS GASTOS LOCALES; PROVISIONES DE CUENTAS INCOBRABLES; INGRESOS: VENTA DE BIENES ADJUDICADOS INMUEBLES y GASTOS PROVISIONES DEDUCIBLES**, conforme se ha analizado en el presente fallo. Sin costas.- Notifíquese, publíquese y devuélvase.



Dra. Magaly Soledispa Toro  
**CONJUEZA NACIONAL (VS)**

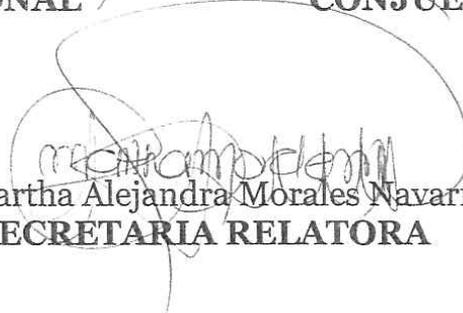


Dr. Juan Montero Chávez  
**CONJUEZ NACIONAL**



Dr. Darío Velástegui Enríquez  
**CONJUEZ NACIONAL**

Certifico:



Abg. Martha Alejandra Morales Navarrete  
**SECRETARIA RELATORA**

Voto salvado: Recurso de casación n° 17751-2013-0413

### VOTO SALVADO

**CORTE NACIONAL DE JUSTICIA: SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO  
TRIBUTARIO:**



Quito, martes 30 de mayo del 2017, las 12h47.-

Me aparto del criterio constante en el voto de mayoría, exclusivamente en relación con la decisión respecto de la glosa: “Venta de Bienes Adjudicados Inmuebles”, que se analiza en el subconsiderando 6.3 del mismo, conforme paso a justificar:

La cuestión propuesta vía casación requiere determinar si el beneficio tributario contemplado en el art. 9, número 14 de la Ley de Régimen Tributario Interno es aplicable a la venta de bienes inmuebles, por parte de una institución financiera, en el entendido de que para fines de la determinación y liquidación del impuesto a la renta, se encuentran exonerados los ingresos generados “por la enajenación ocasional de inmuebles, acciones o participaciones”. La misma norma aclara que “se considera como enajenación ocasional aquella que no corresponda al giro ordinario del negocio o de las actividades habituales del contribuyente”.

La Codificación de la Ley General de Instituciones del Sistema Financiero definía, en su art. 2, el objeto de las instituciones financieras y específicamente de los bancos:

“Art. 2.- Para los propósitos de esta ley, son instituciones financieras privadas los bancos, las sociedades financieras o corporaciones de inversión y desarrollo, las asociaciones mutualistas de ahorro y crédito para la vivienda y las cooperativas de ahorro y crédito que realizan intermediación financiera con el público. **Los bancos** y las sociedades financieras o corporaciones de inversión y desarrollo **se caracterizan principalmente por ser intermediarios en el mercado financiero, en el cual actúan de manera habitual, captando recursos del público para obtener fondos a través de depósitos o cualquier otra forma de captación, con el objeto de utilizar los recursos así obtenidos, total o parcialmente, en operaciones de crédito e inversión.**<sup>1</sup>

(...)”

El art. 51 del mismo cuerpo legal, desarrolla, de forma pormenorizada las operaciones en moneda nacional o extranjera, o en unidades de cuenta establecidas en la ley, que pueden efectuar los bancos, en una determinación que va de las letras “a” a la “x”, evidenciándose que en la letra r, se prevé lo siguiente:

<sup>1</sup> Todos los subrayados me corresponden.

“r) Comprar, edificar y conservar bienes raíces **para su funcionamiento**, sujetándose a las normas generales expedidas por la Superintendencia y enajenarlos;”

A excepción de esta potestad puntual contemplada en la letra r, en la lista no consta la dación en pago con bienes inmuebles.

En su papel de intermediarios financieros, los bancos entregan dinero, por lo que, en los contratos respectivos, se determina que el pago se debe hacer según las modalidades previstas por la ley o determinadas por la costumbre, sea en dividendos o pago total, en determinado plazo.

Los arts. 1584 a 1587 del Código Civil, son aplicables para el efecto y concretamente en el art. 1585 señala que el pago se hará “al tenor de la obligación”, indicando en el segundo inciso que el acreedor no está obligado a recibir otra cosa que lo que se le deba, ni aún a pretexto de ser de igual o mayor valor la ofrecida.

Es así que la aceptación de dación en pago de una obligación adquirida en numerario, no es una opción que maneja la institución financiera al conceder el crédito, sino que se termina constituyendo en una decisión de “*ultima ratio*”.

La dación en pago, entonces, es un mecanismo extraordinario por el cual, por un lado, la institución financiera busca recuperar la obligación pendiente de pago o una parte de ella, pero le permite al deudor desembarazarse de un crédito, con la entrega de un bien inmueble ante la imposibilidad de honrarla en la forma en que fue convenida, pues, no de otra forma se puede entender que alguien pretenda cancelar de esa forma un crédito.

En Ecuador, actualmente está regulada la dación en pago, en el art. 195 Código Orgánico Monetario y Financiero, en el que se señala que las entidades del sistema financiero nacional podrán, **de forma extraordinaria**, recibir como pago de créditos o de obligaciones constituidas a su favor bienes muebles, inmuebles, acciones o participaciones, entre otros, en dación en pago o por adjudicación judicial, los que podrán ser conservados hasta por un año al valor de recepción. Por tanto, reconoce la norma el carácter excepcional de esta forma de pago.

Es así como la Junta Bancaria del Ecuador desarrolló esta disposición a través de la Resolución n° 334-2017-F, de 23 de febrero de 2017 denominada: “NORMA SOBRE LA **CANCELACIÓN EXTRAORDINARIA** DE OBLIGACIONES CON BIENES MUEBLES, INMUEBLES, ACCIONES O PARTICIPACIONES, ENTRE OTROS, RECIBIDOS **POR DACIÓN EN PAGO** DE OBLIGACIONES O POR ADJUDICACIÓN JUDICIAL POR LAS ENTIDADES DEL SISTEMA FINANCIERO NACIONAL”.

Resulta ilógico que un modo de cumplir las obligaciones de carácter extraordinario, no porque lo señala una norma posterior, sino porque en el

contexto del sistema normativo ecuatoriano vigente a la época, así lo considera, sea tenido para efectos tributarios como parte "del giro ordinario del negocio". Debe tenerse en cuenta que la dación en pago tenía las mismas características en los ejercicios económicos materia de la litis que ahora.

Si hacemos un ejercicio de derecho comparado, encontramos que en algunos países latinoamericanos se han emitido leyes y decretos por los cuales se ha obligado a las instituciones financieras a aceptar la dación en pago, como un mecanismo de solución de obligaciones, que no han sido bien recibidas por las instituciones financieras.

Es elocuente el hecho de que en Colombia, en 1998, mediante Decreto Presidencial n° 2331, dentro del Estado de Emergencia Económica que regía, se estableció (art. 14) la dación en pago para créditos hipotecarios y dicha norma fue objeto de impugnación ante la Corte Constitucional, que categóricamente, en sentencia n° 136-99 de 4 de marzo de 1999, declaró:

*"Debe condicionarse la exequibilidad del artículo en el sentido de que las entidades financieras que reciban la solicitud deberán aceptar la dación en pago. De lo contrario, sería una cláusula potestativa que le quitaría eficacia a la medida, haría inútil la previsión gubernamental de ayuda a los deudores y quebrantaría los principios del Estado Social de Derecho, haciendo que sólo los "buenos negocios" fueran aceptados por las instituciones financieras acreedoras. La Corte tiene claro que no es este un asunto que pueda dejarse a la libre decisión de la entidad acreedora ni al descontrolado ejercicio de la autonomía de la voluntad. De una parte, esa potestad haría inútil la disposición y significaría que el Gobierno no necesitaba de la emergencia si de lo que se trataba era apenas de repetir una posibilidad de dación en pago que las disposiciones ordinarias contemplan de tiempo atrás, y por otro lado no puede perderse de vista que estamos en presencia de una normatividad de orden público, imperativa, que se aplica para afrontar un conjunto de circunstancias apremiantes y críticas que obligan al Estado a actuar, sin deferir las soluciones a la anuencia de los particulares. Sencillamente las personas que se encuentran en la hipótesis de la norma han sido víctimas de la crisis generada por el sistema UPAC, por las altas tasas de interés y por el momento económico, y son ellas las que integran, junto con los otros dos sectores respecto de los cuales esta Corte aceptó que cabía la declaración de Emergencia Económica, el núcleo humano en cuyo beneficio fueron dictadas las medidas de excepción. Esta Corte no vacila en afirmar que la Superintendencia Bancaria debe imponer sanciones, y las más drásticas, a las entidades financieras que, en la hipótesis del artículo examinado, se nieguen a recibir la dación en pago que el deudor les ofrece".*

La finalidad de las instituciones financieras es la misma en el mundo occidental. Si la dación en pago estuviere dentro del giro ordinario del negocio, cuestiones como la validez formal de esta norma no estarían siendo objeto de este tipo de análisis ni asumidas con el carácter de medida emergente en un país como Colombia.

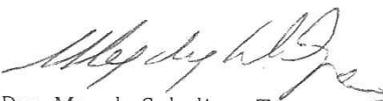
La razonabilidad es uno los principios fundamentales del derecho, entendido este último no solamente como el enunciado normativo sino también, en su interpretación y aplicación.

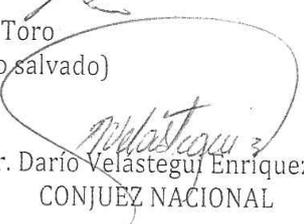
Al no corresponder al giro ordinario del negocio, los ingresos provenientes de esta fuente deberían gozar de la correspondiente exoneración para fines de liquidación y determinación el impuesto a la renta.

Por estas razones considero que con respecto a esta glosa se debe ratificar la decisión del tribunal de instancia de darle de baja.

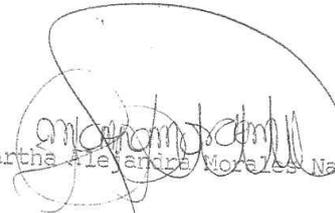
En lo atinente a la decisión respecto de las demás glosas, coincido con el criterio expuesto en el voto de mayoría. Notifíquese.

  
 Dr. Juan Montero Chávez  
 CONJUEZ NACIONAL

  
 Dra. Magaly Soledispa Toro  
 CONJUEZA NACIONAL (voto salvado)

  
 Dr. Dario Velastegui Enriquez  
 CONJUEZ NACIONAL

Certifico:

  
 Ab. Martha Alejandra Morales Navarrete  
 SECRETARIA RELATORA

En Quito, martes treinta de mayo del dos mil diecisiete, a partir de las doce cincuenta y cuatro minutos, mediante boletas judiciales notifiqué la SENTENCIA Y VOTO SALVADO que antecede a: BANCO DE GUAYAQUIL S.A. en la casilla No. 3010 y correo electrónico rodrigocastelblanco@hotmail.com, ccastelblanco@castelblancoyasociados.com; dbrito@castelblancoyasociados.com del Dr./Ab. CASTELBLANCO ZAMORA RODRIGO ANDRÉS; BANCO DE GUAYAQUIL S.A. en la casilla No. 84 y correo electrónico rnoboab@noboabejarano.com; andreszt@uio.satnet.net del Dr./Ab. RICARDO NOBOA BEJARANO. DIRECTOR ZONAL 8 DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS en la casilla No. 2424 y correo electrónico odile.rendon@hotmail.com; juridico\_rls@sri.gob.ec del Dr./Ab. RENDÓN YCAZA ODILE LILIANNE. Certifico:



ABG. MARTHA ALEJANDRA MORALES NAVARRETE  
SECRETARIA RELATORA

MAYRA.NORIEGA



Recurso de Casación No. 413-2013  
Sala de lo Contencioso Tributario  
SECRETARÍA

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

Quito, a martes 13 de junio del 2017, las 14h24.-----

**ACLARACIÓN**

**VISTOS:** Agréguese al proceso el escrito presentado por el economista Juan Miguel Avilés Murillo, Director Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas con fecha 8 de junio de 2017, 15h49. En lo principal: Una vez que se ha dado cumplimiento a lo dispuesto en providencia de fecha 5 de junio del 2017, las 10h02, y transcurrido el término legal señalado para su efecto; siendo competente la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, se procede a resolver el pedido de aclaración solicitado por el recurrente en los siguientes términos: **Antecedentes.- 1.**

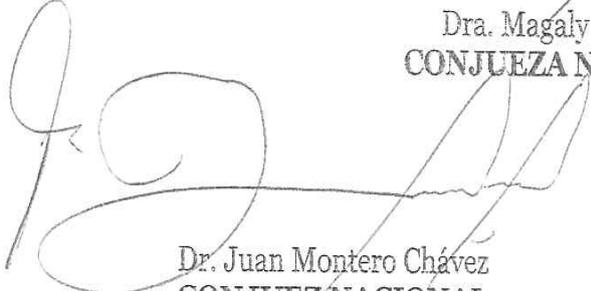
El señor Julio Mackliff Elizalde, vicepresidente ejecutivo-gerente general del Banco de Guayaquil S.A., interpone recurso de aclaración sobre la sentencia dictada el martes 30 de mayo de 2017, las 12h47, notificada el mismo día, mes y año. Recurso en el que solicita lo siguiente: *“Habiendo sido notificado con el fallo que resuelve el recurso de casación presentado por el Servicio de Rentas Internas (SRI), el martes 30 de mayo de 2017 a las 13:14 horas, interpongo el siguiente recurso horizontal de aclaración de la sentencia.(...)”* En lo principal, para resolver lo pertinente, es conveniente manifestar: **PRIMERO:** El ordenamiento jurídico ecuatoriano en materia tributaria, ha expresado en el art. 274 del Código Tributario que: *“(...) La aclaración tendrá lugar si la sentencia fuere oscura; y la ampliación, cuando no se hubiere resuelto alguno de los puntos controvertidos o se hubiere omitido decidir sobre multas, intereses o costas.”*; texto normativo que guarda concordancia con lo manifestado en el art. 282 del Código de Procedimiento Civil. **SEGUNDO.-** El economista Juan Miguel Avilés Murillo, Director Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, dentro del término legal concedido para que se pronuncie sobre el recurso horizontal de aclaratoria presentados por el Banco de Guayaquil S.A., en lo principal manifiesta que: *“(...) Para concluir sentencia emitida por la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia ha considerado cada uno de los enunciados emitido por la Corte*

*Constitucional del Ecuador en sentencia de fecha 3 de agosto de 2016 (sentencia No. 244-16-SEP-CC), por lo que se ha demostrado que cumple a cabalidad con los tres requisitos del test de motivación, como son lógica, comprensibilidad y razonabilidad; siendo así que en la sentencia se ha utilizado un lenguaje claro para exponer los argumentos que sustentaron la decisión de la Sala Especializada, y con ello se ha garantizado que el fallo sea adecuadamente entendiendo tanto por las partes procesales. Finalmente, señores Jueces, es de mi menester indicar que el hecho de que BANCO DE GUAYAQUIL S.A. no se encuentre de acuerdo nuevamente con la decisión de los Jueces, al casar la sentencia, no es suficiente argumento para solicitar aclaración, puesto que cómo se ha verificado la pretensión del actor sin duda es obtener un resultado que le sea favorable a sus intereses. Por lo expuesto, considero que no cabe la petición planteada. (...)”* **TERCERO: Aclaración.- 3.1)** El recurrente como primer punto manifiesta que: “(...) El reciente fallos en que se vuelve a resolver el recurso de casación totalmente a favor de la administración tributaria, Ustedes se refieren a la acción extraordinaria de protección que presentó el Banco de Guayaquil como “la causa signada con el No. 1989-15-EP”. Sírvanse aclarar si se trata de la causa 1980-15-EP o se trata de otra causa, pues Ustedes la numeran como “1989”(...)”; por un error tipográfico se ha hecho constar el último dígito la acción extraordinaria de protección un “9” cuando en realidad corresponde “0”; pues se trata del caso signado con el Nro. 1980-15-EP; quedando aclarado el punto número 1 del escrito del recurso horizontal. **3.2)** Como segundo punto expone que: “(...) En el ordinal III (romanos) titulado “VALIDEZ”, Ustedes indican; “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 pueda afectar la validez procesal y al no existir nulidad alguna que declarar, con autos para resolver se considera(...)”: ¿consideran Ustedes que al “mandar agregar” el escrito del Banco de Guayaquil “de fecha 25 de mayo de 2017” en el que solicito audiencia conforme al Art. 14 de la Ley de Casación sin proveer mi petición, “se ha observado el cumplimiento de las solemnidades inherentes para esta clase de impugnaciones” y que “no se ha afectado la validez procesal”, cuando la audiencia que no nos ha sido concedida es parte esencial de las garantías del derecho a la defensa y del debido proceso que reconoce nuestra Constitución Política del Estado? Sírvase aclarar este particular. (...)”; sobre este punto, cabe establecer que se ha dado cumplimiento con las disposiciones expresas de acuerdo al estado procesal de la causa, pues el numeral 3.2 del fallo emitido por la Corte Constitucional, dentro de las

medidas de reparación integral dispone: “(...) *Retrotraer los efectos del proceso hasta el momento anterior a la emisión de la sentencia dictada por la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, dentro del recurso de casación N.º 413-2013 (...)*”, en conclusión al haber precluido el momento procesal el momento procesal dentro del cual se podía dar cumplimiento a lo dispuesto en el art. 13 y 14 de la Ley de Casación, se advierte que el doctor Andrés Zapater Tapia, con matrícula profesional 5291 del C.A., está incurriendo en la prohibición de lo dispuesto en el numeral 9 del art. 335 del Código Orgánico de la Función Judicial que: “(...) *Es prohibido a los abogados en el patrocinio de las causas: (...) 9. Ejercer el derecho de acción o contradicción de manera abusiva, maliciosa o temeraria, violar el principio de buena fe y lealtad, a través de prácticas tales como presentación de prueba deformada, empleo de artimañas y ejecución de procedimientos de mala fe para retardar indebidamente el progreso de la litis; y, (...), lo cual está penado con la sanción prevista en el art. 336 del norma en mención., bajo este criterio, se establece que la sentencia en referencia guarda armonía con su antecedente, por lo que no existe oscuridad o duda en el fallo que aclarar.* **3.3)** Sobre el tercer y cuarto punto de la solicitud de aclaratoria, es imperante manifestar que la resolución dictada por esta Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, de fecha 30 de mayo de 2017, las 09h26, guarda relación con lo requerido dentro del recurso de casación presentado por el Servicio de Rentas Internas, conforme se dispuso en sentencia la Corte Constitucional sobre la acción extraordinaria de protección presentada por el Banco de Guayaquil S.A. dentro de este proceso; pues en el numeral 3.3 de la misma dispone “*Ordenar que previo sorteo, se conforme un nuevo tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia a fin de que conozca y resuelva el recurso de casación interpuesto, de conformidad con la Constitución de la República, la ley y la aplicación integral de esta decisión constitucional, esto es considerando la decisum o resolución, así como los argumentos centrales que constituyen la base de la decisión y la ratio. (...)*”, bajo este criterio, se establece que la sentencia en referencia guarda armonía con su antecedente y se ha dado cumplimiento irrestricto a lo ordenado en el fallo de la Corte Constitucional. Además, cabe dejar expreso que la simple inconformidad del fallo por parte del recurrente no constituye base suficiente para afirmar que la sentencia emitida por este Tribunal de Conjuces de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia no contenga los elementos para su plena validez, por lo que no existe oscuridad o duda en el fallo que aclarar, se deniega el recurso en este punto. En

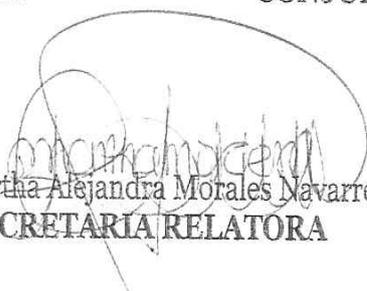
consecuencia, en observancia a lo expuesto en el considerando "TERCERO" de este auto y acorde con lo dispuesto en la sentencia de mayoría de fecha de 30 de mayo de 2017, las 12h47, devuélvase al proceso al Tribunal de origen para la ejecución de la sentencia. Suscribe el presente auto por obligación legal la Dra. Magaly Soledispa Toro, en razón de su voto salvado. Actúe la abogada Martha Alejandra Morales Navarrete, secretaria relatora de la sala.- Notifíquese y Cúmplase.-

  
Dra. Magaly Soledispa Toro  
CONJUEZA NACIONAL (V.S)

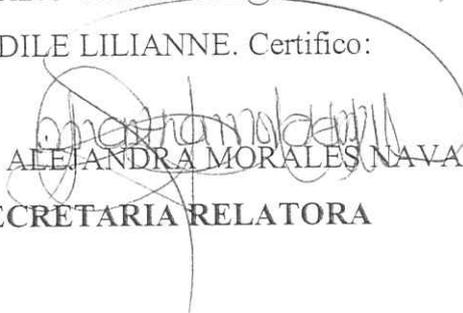
  
Dr. Juan Montero Chávez  
CONJUEZ NACIONAL

  
Dr. Dario Velástegui Enríquez  
CONJUEZ NACIONAL

Certifico:

  
Abg. Martha Alejandra Morales Navarrete  
SECRETARIA RELATORA

En Quito, martes trece de junio del dos mil diecisiete, a partir de las catorce horas y cinco minutos, mediante boletas judiciales notifiqué el AUTO que antecede a **BANCO DE GUAYAQUIL S.A.** en la casilla No. 3010 y correo electrónico **rodrigocastelblanco@hotmail.com;** **ccastelblanco@castelblancoyasociados.com;** **dbrito@castelblancoyasociados.com** del Dr./Ab. CASTELBLANCO ZAMORA RODRIGO ANDRÉS; **BANCO DE GUAYAQUIL S.A.** en la casilla No. 84 y correo electrónico **rnoboab@noboabejarano.com;** **andreszt@uio.satnet.net** del Dr./Ab. RICARDO NOBOA BEJARANO. DIRECTOR ZONAL 8 DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS en la casilla No. 2424 y correo electrónico **odile.rendon@hotmail.com;** **juridico\_rls@sri.gob.ec** del Dr./Ab. RENDÓN YCAZA ODILE LILIANNE. Certifico:

  
 ABG. MARTHA ALEJANDRA MORALES NAVARRETE  
**SECRETARIA RELATORA**

MARIA.GALLARDOA

**RAZÓN:-** Siento como tal que las veintiséis (26) copias que anteceden son iguales a su original constantes en el Recurso de Casación No. 413-2013 (Juicio No. 09502-2010-0169) que sigue **BANCO DE GUAYAQUIL S.A.**, en contra del DIRECTOR REGIONAL LITORAL SUR DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS, las mismas que las confiero debidamente certificadas Quito, 19 de junio de 2017. Certifico.-

  
 Ab. Alejandra Morales Navarrete  
**SECRETARIA RELATORA**





**RECURSO DE CASACIÓN**  
**N° 01501-2016-00097 COGEP**

Resolución N.º 396 - 2017



**CORTE NACIONAL DE JUSTICIA DEL ECUADOR**

**SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO**

**JUEZA PONENTE: DRA. MARITZA TATIANA PÉREZ VALENCIA**

**ACTOR:** TARAZONA CÍA. LTDA.

**(RECURRENTE)**

**DEMANDADO:** GOBIERNO AUTÓNOMO DESCENTRALIZADO DEL CANTÓN CUENCA

Quito, viernes 2 de junio del 2017, las 09h03.-

**VISTOS: Composición del Tribunal:** La doctora Maritza Tatiana Pérez Valencia, Jueza Nacional, conoce del presente recurso, conforme la Resolución N° 004-2012 de 25 de enero de 2012, emitida por el Consejo de la Judicatura. Conocen también la presente causa la doctora Ana María Crespo Santos, Jueza Nacional, en virtud de la Resolución N° 341-2014 de 17 de diciembre de 2014, emitida por el Pleno del Consejo de la Judicatura y las Resoluciones N°s 02-2015, 01-2015 respectivamente de 28 de enero de 2015, expedidas por el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, y el Doctor Darío Velástegui, Conjuez Nacional, conforme el oficio N° 649-SG-ROG de 9 de mayo de 2017 emitido por el Dr. Carlos Ramírez Presidente de la Corte Nacional de Justicia, así como del sorteo que consta en el proceso. -----

### **I. ANTECEDENTES**

**1.1.- Sentencia recurrida:** La Abg. Cristina Alba Crespo, en calidad de Procuradora Judicial del Ing. Alfredo Peña Payró, representante legal de la

compañía TARAZONA CÍA. LTDA., interpone recurso de casación en contra de la sentencia de 14 de febrero de 2017, emitida a las 11h20 por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Cuenca, Provincia del Azuay, dentro del juicio N° 01501-2016-00097, instaurado en contra de la Resolución N° 5763, emitida el 6 de mayo de 2016 por la Directora Financiera Municipal del Gobierno Autónomo Descentralizado del cantón Cuenca, a través de la cual se declaró sin lugar el reclamo de pago indebido de los impuestos de patentes municipales y 1.5 por mil sobre los activos totales de los ejercicios económicos 2013, 2014 y 2015, y cuyo fallo resolvió declarar sin lugar a la acción de pago indebido deducida por la compañía actora. -----

**1.2.- Argumentos del recurrente:** El casacionista fundamenta su recurso en el caso **quinto** del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos por: **i)** errónea interpretación de los artículos 547 y 553 del Código Orgánico de Organización Territorial Autonomía y Descentralización; artículo 98 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, artículo 16 del Código Orgánico Tributario; artículo 23 de la Ordenanza para la Determinación, Control y Recaudación del Impuesto del 1.5 por mil sobre los Activos Totales en el cantón Cuenca; y, Segunda Disposición General de la Ordenanza para la Determinación, Administración, Control y Recaudación del Impuesto de Patentes Municipales en el cantón Cuenca. **ii)** falta de aplicación de los artículos 2 y 3 de la Ordenanza para la Determinación, Administración, Control y Recaudación del Impuesto de Patentes Municipales en el cantón Cuenca; los artículos 2 y 3 de la Ordenanza para la Determinación, Control y Recaudación del Impuesto del 1.5 por mil sobre los Activos Totales en el cantón Cuenca; y, el artículo 122 del Código Orgánico Tributario. -----

**1.3.- Actuaciones de sustanciación casacional:** En la sustanciación del presente recurso de casación se han realizados las siguiente actuaciones procesales: **1.3.1.- Admisibilidad:** Mediante auto de admisibilidad de 4 de abril de 2017 a las 10h07, la Dra. Julieta Magaly Soledispa Toro, Conjuenza de

la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, admite parcialmente el recurso de casación por el cargo planteado en función del **caso quinto** del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos, únicamente por los yerros de falta de aplicación de los artículos 2 y 3 de la Ordenanza para la Determinación, Administración, Control y Recaudación del Impuesto de Patentes Municipales en el cantón Cuenca; los artículos 2 y 3 de la Ordenanza para la Determinación, Control y Recaudación del Impuesto del 1.5 por mil sobre los Activos Totales en el cantón Cuenca; y, el artículo 122 del Código Orgánico Tributario. **1.3.2.- Sorteo de la causa:** De conformidad con el acta de sorteo suscrita por el Presidente de esta Sala Especializada realizada el 20 de abril de 2017, y que consta a foja 9 del expediente de casación, se ha radicado la competencia en este Tribunal integrado por las Juezas Nacionales doctoras Maritza Tatiana Pérez Valencia en calidad de Jueza Ponente y Ana María Crespo Santos, y el Dr. José Luis Terán Suárez. **1.3.3.- Convocatoria a audiencia:** De conformidad con lo que dispone el artículo 272 del Código Orgánico General de Procesos, esta Sala Especializada, mediante auto de 24 de abril de 2017 a las 13h55, convocó a la audiencia que se llevó a cabo el día jueves 1 de junio de 2017 a las 10h00, en la Sala de audiencias del primer piso del edificio de la Corte Nacional de Justicia. -----

## II.- CONSIDERACIONES DE LA SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA

**2.1.- Competencia:** Esta Sala es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación en conformidad con los arts. 184 numeral 1 de la Constitución, 269 del Código Orgánico General de Procesos y 185, segundo inciso, numeral 1 del Código Orgánico de la Función Judicial. -----

**2.2.- Validez:** En la tramitación de este recurso extraordinario de casación, se han observado las solemnidades inherentes a esta clase de impugnaciones, y no existe nulidad alguna que declarar. -----

**2.3.- Audiencia:** En cumplimiento del auto de 24 de abril de 2017 emitido a las 13h41, se llevó a cabo la audiencia casacional, en el primer piso del Edificio de la Corte Nacional de Justicia. Conforme consta del acta resumen de la audiencia en la misma participaron: La parte actora, Compañía Tarazona CIA. Ltda, la parte demandada Alcalde, Directora Financiera y procurador síndico del GAD Municipal del Cantón Cuenca. **2.3.1.- De la intervención de las partes:** Conforme con la certificación realizada por la Secretaria Relatora de esta Sala Especializada, se evidencia que comparecieron las partes procesales y los abogados que intervinieron se encontraban debidamente legitimados para actuar en la causa. De conformidad con el Acta Resumen, que consta de fojas 22 a 22V del expediente se indica que el Recurrente en su primera intervención ha manifestado lo siguiente: *“LA COMPAÑÍA TARAZONA EN LOS EJERCICIOS FISCALES 2013 AL 2015 REALIZÓ EL PAGO DE LOS IMPUESTOS MUNICIPALES TANTO DE PATENTES COMO DEL 1.5 POR MIL DE LOS ACTIVOS TOTALES POR UN [sic] VERSIÓN IMPRESA DE DOCUMENTO FIRMADO ELECTRÓNICAMENTE DE ESTOS DOS TRIBUTOS DE 69.560,26 DÓLARES, TRIBUTOS INSISTIMOS QUE LA EMPRESA NO ESTABA OBLIGADA A SATISFACER POR QUE ES UNA COMPAÑÍA, ES UNA SOCIEDAD QUE SE DEDICA EXCLUSIVAMENTE A LA TENENCIA DE ACCIONES Y PARTICIPACIONES SOCIALES MISMAS QUE LE FUERON APORTADAS AL MOMENTO DE SU CONSTITUCION SEÑORES JUECES, LA COMPAÑÍA NUNCA HA COMPRADO NI HA VENDIDO ACCIONES O PARTICIPACIONES, ESTAS LE FUERON ATRIBUIDAS LE FUERON APORTADAS POR SUS SOCIOS AL MOMENTO DE SU CONSTITUCIÓN POR LO QUE CONFORME DISPONE EL ART. 122 DEL CODIGO TRIBUTARIO ADEMÁS DE COTAD [sic] Y LAS ORDENANZAS QUE HAN SIDO PREVIAMENTE CITADAS SE PROCEDIÓ A RECLAMAR EN SEDE*

ADMINISTRATIVA LA DEVOLUCION DE LO INDEBIDAMENTE PAGADO ~~TODA~~ VEZ QUE NO HA SIDO SUJETO PASIVO DE LOS TRIBUTOS Y NO SE HA CONFIGURADO EL HECHO". La contraparte, a su vez señala que: "SIENDO COMO ES EL OBJETO DE LA COMPAÑIA LA TENENCIA DE ACCIONES Y LA FACULTAD DE COMPRAR Y CONSECUENTEMENTE DE VENDER ETC, ES EVIDENTE QUE LA ACTIVIDAD ES DE CARACTER ECONÓMICO, NO ES DE CARÁCTER SOCIAL, NO ES DE CARÁCTER DEPORTIVO, NO ES DE CARACTER POLITICO, NO ES DE CARACTER CULTURAL, NO ES DE CARACTER RELIGIOSO, POR LO TANTO ES ACTIVIDAD ECONÓMICA AÚN LA SIMPLE TENENCIA DE ACCIONES QUE ES EL PROPÓSITO DE LA COMPAÑIA HOLDING POR ELLO ES QUE EN LA CONTESTACIÓN A LA DEMANDA PRESENTADA POR EL GAD MUNICIPAL DE CUENCA OBIAMENTE SE CONTRADICEN LOS ARGUMENTOS DE LA MISMA Y SE CITAN LAS NORMAS LEGALES MEDIANTE LAS CUALES EL MUNICIPIO COBRÓ LEGITIMAMENTE LOS IMPUESTOS QUE LA PROPIA COMPAÑIA LOS PAGÓ VOLUNTARIAMENTE NO [sic] SIQUIERA HUBO NECESIDAD DE UNA ACCIÓN DE EJECUCIÓN PARA COBRAR LOS IMPUESTOS DE UNA ACCIÓN DE UNA JURISDICCIÓN COACTIVA NADA NADA DE ESO EL PAGO FUE ABSOLUTAMENTE VOLUNTARIO POR PARTE DE LA COMPAÑIA DEMANDADA POR QUE ESTABA CONVENCIDA DE QUE ERA SUJETO PASIVO". Es necesario también indicar que la parte demandada ha solicitado que se condene en costas a la parte recurrente por cuanto a su criterio es evidente la mala fe con la que ha litigado. **2.3.2.- De la réplica de las partes:** De conformidad con el acta resumen la parte recurrente en uso de su derecho a la réplica señaló lo siguiente: "EN SU MOMENTO EL GAD MUNICIPAL DEL CANTON CUENCA A TRAVES DEL CONSEJO EMITE UNA ORDENANZA EN LA QUE SI ESTABLECE LA POSIBILIDAD DE QUE AUN EL ADMINISTRADO QUE TENGA COMO ACTIVIDAD ECONOMICA SI NO HA REALIZADO NUNCA ESA ACTIVIDAD PUEDA DECIR YO NO TENGO QUE PAGAR ESTOS IMPUESTOS Y POR ESO SE ESTABLECE EL CONCEPTO DE ACTIVIDAD ECONOMICA". Por su parte la contraparte en su réplica señaló que: "LA COMPAÑIA HOLDING DE ACUERDO ART. 429 DE LA LEY DE COMPAÑIAS QUE YA FUÉ LEIDO EJERCI

*TODAS ESTAS ACTIVIDADES QUE PREVEE [sic] LA LEY Y QUE SON INDUDABLEMENTE DE CARÁCTER ECONÓMICO DE TAL MANERA QUE DE ACUERDO AL OBJETO SOCIAL DE LA COMPAÑÍA QUE NO LO VOY A REPETIR POR QUE YA LO DIJE TIENE UNA AMPLITUD TOTAL PARA REVISAR LOS TIPOS DE ACTIVIDADES ECONOMICAS QUE DICHO OBJETO SOCIAL DETERMINA EL QUE YA EN LA ACTIVIDAD DE LA COMPAÑÍA REALICE MÁS O MENOS COMPRAS O NO COMPRE O NO VENDA NO SIGNIFICA QUE DEJE DE SER SUJETO". -----*

**2.4.- Determinación del problema jurídico a resolver:** La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia examinará si la sentencia sujeta al análisis casacional por el legitimario tiene sustento legal y para ello es necesario determinar cuáles son los fundamentos que se plantean dentro del recurso: -----

**2.4.1.- Problema jurídico:** De la fundamentación realizada por escrito en la interposición del recurso de casación, así como de las exposiciones presentadas en la audiencia celebrada, esta Sala Especializada determina que el problema jurídico a ser resuelto en este caso es el siguiente: -----

a) ¿En La sentencia de instancia, se configura el vicio contenido en el **caso quinto del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos** por falta de aplicación de los artículos 2 y 3 de la Ordenanza para la Determinación, Administración, Control y Recaudación del Impuesto de Patentes Municipales en el cantón Cuenca; los artículos 2 y 3 de la Ordenanza para la Determinación, Control y Recaudación del Impuesto del 1.5 por mil sobre los Activos Totales en el cantón Cuenca; y, el artículo 122 del Código Orgánico Tributario? -----

### III. CONCEPTOS PREVIOS CASACIONALES

**3.1.- La Casación:** Previo a abordar el vicio denunciado a la luz del caso quinto del artículo 268 del Código General de Procesos, planteado por la parte actora, es menester iniciar estableciendo ciertos hitos necesarios para conceptualizar las características generales de la casación planteándonos la siguiente pregunta: ¿Qué es la casación? Dentro de la doctrina autorizada, Hernando Devis Echandía en su obra *Nociones Generales de Derecho Procesal Civil* pág. 797, al referirse al recurso de casación manifiesta 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, Luis Armando Tolosa Villabona en su obra *Teoría y Técnica de la Casación* pág. 39, señala que: “[...] *el recurso de Casación es un medio de impugnación extraordinario por motivos específicamente establecidos en la Ley y cuyo conocimiento está atribuido a un órgano judicial supremo (Corte Suprema de Justicia en Colombia, o Tribunal de Casación o Corte de Casación en otros ordenamientos) con el fin de anular, quebrar o dejar sin valor, por razones procesales sustanciales inmanentes, sentencias que conculcan el derecho objetivo, y que contienen errores in iudicando, errores facti in iudicando o errores procesales.*”. Partiendo de estas citas doctrinarias, es claro que el recurso de casación tiene la característica de un recurso extraordinario en virtud de que únicamente puede ser propuesto por los motivos expresamente establecidos en la Ley, así pues en el ordenamiento jurídico ecuatoriano se establece taxativamente en el artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos, cinco casos sobre las cuales se puede proponer el recurso de casación, fuera de las cuales no se puede aceptar la existencia de alguna adicional. En materia Tributaria, el recurso de casación fue introducido en el título III del Libro Tercero del Código Tributario publicado en el Registro Oficial 958 de 23

de diciembre de 1975, en donde se establecía que el recurso sería interpuesto ante un Tribunal de Casación constituido por Magistrados de las Salas que no hubiesen conocido la causa. La competencia para conocer la Casación por parte de los Tribunales Distritales tuvo vigencia hasta el 5 de mayo de 1993, cuando se expidió la Codificación de la Constitución Política de la República, en cuyo Disposición Transitoria Décima Séptima dispuso que *“El recurso de casación previsto en el Título III, del Libro Tercero, del Código Tributario (artículos 328 a 335) será interpuesto, a partir de la fecha de la vigencia de estas reformas constitucionales, para ante la Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia.”*. Así mismo el artículo 21 de la Ley de Casación publicada el Registro Oficial 192 de 18 de mayo de 1993, derogó en forma total el Título Tercero del Código Tributario. Hay que destacar que a partir del 20 de Mayo de 2016, en el Ecuador entró en vigencia el Código General de Procesos que derogó la Ley de Casación y demás normativa procesal ecuatoriana, estableciendo un nuevo sistema de sustanciación de juicios a través del Sistema Oral, en donde la Casación tuvo variantes respecto a su forma de sustanciación y resolución de los casos establecidos en el artículo 268, estableciéndose de este modo la casación que se encuentra vigente hasta nuestros días. Finalmente hay que también considerar que el recurso de casación 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, Calamandrei pregonaba la naturaleza del medio extraordinario de impugnación y de estar encerrado en las cuestiones y revisión del derecho, cuando comentaba del recurso de casación. (Ver. Citado por A. MORELLO, en La Casación, Un modelo Intermedio Eficiente, Segunda edición, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2000. pág. 71). -----

**3.2.- Principios Constitucionales Tributarios.-** Los principios tributarios constitucionales son normas de Derecho fundamental, cuyo efecto de irradiación permiten interpretar cómo debe operar el ordenamiento jurídico

tributario. En el Ecuador, el régimen tributario se erige principalmente en los principios establecidos en el artículo 300 de la Constitución de la República del Ecuador, de los cuales, a criterio del Dr. José Vicente Troya Jaramillo, “se deduce la intención distribuidora de la imposición.” (José Vicente Troya Jaramillo, LA NUEVA CONSTITUCIÓN DEL ECUADOR, ESTADO, DERECHOS, E INSTITUCIONES, Corporación Editorial Nacional, Quito, 2009, pág. 325) intención que constituye uno de los mecanismos para el cumplimiento de los fines del Estado Constitucional de derechos y justicia, social es decir la garantía del cumplimiento de prestaciones sociales. Robert Alexy señala que los principios “son normas que ordenan que algo sea realizado en la mayor medida posible, dentro de las posibilidades jurídicas y reales existentes. Por lo tanto los principios son mandatos de optimización, que se caracterizan porque pueden cumplirse en diferente grado y que la medida precisa de su cumplimiento no solo depende de las posibilidades reales sino también de las jurídicas.”. En este sentido los principios constitucionales que regentan el régimen tributario, deben constituir el pilar fundamental en la redacción de las Leyes Tributarias, así como en las decisiones que toman las administraciones tributarias a través de sus actos administrativos y en la prestación de sus servicios. Sin embargo no hay que perder de vista que los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria, contemplados en el artículo 300 de la Constitución de la República no constituyen los únicos principios aplicables al régimen tributario, pues no hay que perder de vista que al definir la Constitución de la República al Estado ecuatoriano como constitucional de derechos y justicia, social, los derechos prestacionales establecidos a lo largo de la Carta Fundamental de la República son de inmediato cumplimiento, y así pues al existir a lo largo de la constitución muchos otros principios de aplicación a los derechos de las personas éstos también pueden ser aplicados a los casos tributarios en particular, como por ejemplo el principio de solidaridad cuya complejidad de concepción llega a tal punto que la Corte Constitucional Colombiana lo ha

definido de forma general como: *“un valor constitucional que en cuanto fundamento de la organización política presenta una triple dimensión, a saber: (i) como una pauta de comportamiento conforme a la cual deben obrar las personas en determinadas ocasiones; (ii) como un criterio de interpretación en el análisis de las acciones u omisiones de los particulares que vulneren o amenacen los derechos fundamentales; (iii) como un límite a los derechos propios”* (Sentencia C-459/04, 11 de mayo de 2004). En este sentido dejamos sentados que a lo largo de la Constitución de la República existen otros principios que guardan relación con el sistema impositivo. En este mismo orden de ideas Dino Jarach indica que: *“Deben considerarse como principios de la imposición aquellos postulados que se asumen como limitadores u orientadores de las decisiones estatales en cuanto a la adopción de determinados impuestos y su configuración.”* (Dino Jarach, Abeledo Perrot, Buenos, Aires, 1996, pág. 299). Así pues sin descartar otros principios constitucionales, los establecidos en el artículo 300 de la Constitución son por esencia los que mayor vinculación guardan con el sistema tributario ecuatoriano, en sí y creemos oportuno desarrollarlos de forma muy sucinta a continuación. El **principio de generalidad**, establecido en primer lugar en el artículo 300 de la Constitución, implica que todas las personas deben tributar, y en este sentido guarda especial concordancia con lo que dispone la regla contenida en el artículo 11 numeral 2 de la Constitución de la República que establece en su parte pertinente que todas las personas gozarán de los mismos derechos, deberes y oportunidades. Para Miguel Ángel Martínez Lago y Leonardo García de la Mora, *“Casi todas las aproximaciones doctrinales efectuadas sobre el principio de generalidad -<todos contribuirán...>- han tenido en cuenta las relaciones del mismo con otros principios informadores del tributo, destacando los de legalidad, capacidad económica e igualdad. Así tenemos que respecto al principio de legalidad, la generalidad traduciría los propios fines de la ley (la voluntad general de ésta) entendida como regulación abstracta o general de situaciones jurídicas que, de hecho, pueden resultar diversas. En conexión con los principios de igualdad y capacidad económica, la generalidad*

*equivaldría a la prohibición de discriminaciones o privilegios en materia fiscal* [...]”. (Miguel Ángel Martínez Lago y Leonardo García de la Mora, Lecciones de Derecho Tributario, IUSTEL, Madrid, 2010, pág. 79). Carlos Giuliani Fonrouge señala que: “*Como derivación del principio de igualdad menester que los tributos se apliquen con generalidad, esto es, abarcando integralmente las categorías de personas o de bienes prevista en la ley y no una parte de ellas. Quiérese significar con ello, que no deben resultar afectadas personas o bienes determinados singularmente, pues en tal supuesto los tributos adquirirían carácter persecutorio o de discriminación odiosa. Dicho en otros términos. <el gravamen se debe establecer en tal forma que cualquier persona cuya situación coincida con la señalada como hecho generador del crédito fiscal debe ser sujeto del impuesto> [...]*”. Como podemos apreciar este principio es complejo al momento de definirlo de forma aislada y su alcance abarca también otros mandatos de optimización (como el de legalidad, capacidad económica e igualdad) los cuales estudiados de forma integral nos permiten encontrar su alcance y límites al momento de interpretarlo dentro del contexto Tributario. En lo referente al **principio de progresividad** implica que el Tributo exigido debe guardar consonancia con la capacidad del obligado para pagarlo. Para Miguel Ángel Martínez Lago y Leonardo García de la Mora “*supone que la contribución que debe hacer un sujeto a medida que aumenta su capacidad económica, debe resultar mayor en términos relativos al propio incremento de su riqueza. Se trata de que el resultado en términos de contribución haya aumentado en proporción superior al propio aumento de la capacidad económica objeto del gravamen.*” (Para Miguel Ángel Martínez Lago y Leonardo García de la Mora, Lecciones de Derecho Tributario, IUSTEL, Madrid, 2010, pág. 84). En definitiva este principio tiene como propósito que en sistema tributario ecuatoriano, mientras mayor capacidad contributiva tenga una persona mayor deberá ser la tarifa su tributo, y en la práctica se lo puede ver reflejado en las fórmulas de cálculo del Impuesto a la Renta. Este principio guarda consonancia con la regla contenida al final del primer párrafo del artículo 300 que dispone: “*Se priorizarán los impuestos directos y progresivos.*”. El

**principio de eficiencia** se traduce básicamente en *“dar satisfacción concreta a una situación subjetiva de requerimiento, en la forma cantidad y calidad y con los medios y recursos resultan idóneos para la gestión.”* (Roberto Dromi, Derecho Administrativo 11ª Edición, Editorial Ciudad Argentina Hispania Libros, Buenos Aires, 2006, pág. 236). A este principio se lo puede ver desde varias dimensiones, una de ellas es en la creación y diseño de las normas tributarias otro en cuanto a la recaudación de tributos. En lo que tiene que ver con la recaudación de tributos se relaciona a que los impuestos sean recaudados con el menor costo posible tanto para la administración como para el contribuyente, mientras que en el diseño del tributo lo que se busca es que el impuesto no provoque distorsiones en las condiciones socio-económicas de los contribuyentes. El principio de eficiencia se acerca mucho al principio de economicidad que propugnaba Adam Smith que buscaba evitar el vicio de: *“la existencia de un gran número de funcionarios y empleados en el servicio de recaudación, y el posible beneficio de ellos, lo que implica un impuesto adicional sobre los contribuyentes, posible obstrucción de la industria y desaliento de la gente a emprender ciertas ramas de negocios que hubieran podido dar por mantenimiento y empleo a grandes multitudes [...]”*(Dino Jarach, Abeledo Perror, Buenos, Aires, 1996, págs. 8-9). Así mismo, Adam Smith consideraba que el principio de economicidad tenía como propósito que: *“Todo impuesto debe ser recaudado de manera tal de quitar y mantener fuera de los bolsillos de la gente la menor cantidad posible por encima de la suma que ingresa al tesoro estatal.”* (Dino Jarach, Abeledo Perror, Buenos, Aires, 1996, págs. 8-9). El principio de **Simplicidad administrativa**, proviene esencialmente de los principios secundarios que caracterizan al procedimiento administrativo en su aspecto formal. Agustín Gordillo señala que: *“Es fundamental destacar que estos principios son secundarios respecto del principio del informalismo en favor del administrado, y que deben ser interpretados en forma congruente con él: No podrá, pues, disponerse una aceleración, simplificación o economía procesal que impliquen hacer riguroso el procedimiento, o perjudicar al administrado en su defensa; sólo cuando se han realizado las etapas sustanciales del*

*procedimiento y satisfecho plenamente la defensa del interesado, cabe a la autoridad resolver rápida y simplemente: Pero si los hechos no han sido debidamente aclarados, o no ha habido suficiente oportunidad de defensa, entonces evidentemente estos principios no son de aplicación, y debe procederse cuidadosamente a producir la prueba necesaria, etc.”.* Por su parte Roberto Dromi destaca que: *“los mecanismos de la reducción de la complejidad pasan por la revisión de las estructuras y la reformulación de las normas para simplificar el acceso administrativo a la cosa pública y facilitar el vínculo comunicacional de la decisión del poder con el obligado o beneficiario por ella.”* (Roberto Dromi, Derecho Administrativo 11ª Edición, Editorial Ciudad Argentina Hispania Libros, Buenos Aires, 2006, pág. 208). En el contexto tributario este principio tiene como propósito facilitar a los contribuyentes medios sencillos para realizar tanto sus trámites administrativos cuantos sus declaraciones. Así mismo, este principio también irradia el espectro de creación de normas de fácil comprensión para los administrados y la concreción de los sistemas internos y externos de control de la Administración Tributaria. Es claro que mientras menos complejo sea el sistema tributario más fácilmente los administrados pueden cumplir con sus obligaciones y a la administración realizar los correspondientes controles. El **principio de irretroactividad** se conjuga por esencia al principio de legalidad y se lo puede resumir en el hecho de que las normas tributarias rigen hacia el futuro. Dino Jarach señala que *“se entiende este principio como lógica consecuencia del propósito fundamental de la legalidad, esto es que los hombres en ejercicio de su libre actividad económica se ajusten a un marco de derecho que les garantice las reglas del juego (the rules of the games) como sostiene el Profesor Hayek en el capítulo que se refiere al imperio del derecho, en su libro “The road to serfdom.”.* Sobre este principio Aristides Horacio M. Corti en su ensayo “Retroactividad impositiva y Derechos Constitucionales, parafraseando a Dina Jarach dice que: *“Si nos remontamos al significado político-constitucional de este principio como garantía de los derechos individuales y especialmente del derecho a la propiedad y de acuerdo también a lo expresado por ilustres*

*escritores de la Revolución Francesa y del movimiento tendiente al Estado de derecho los impuestos deben ser ciertos y establecido por Ley, no solo para que exista una garantía formal, sino también para que los actos económicos de los hombres puedan regirse conociendo las reglas del juego... es decir, que los ciudadanos, cuando realizan un acto de su vida económica, saben cuáles son las consecuencias que deben esperar> y añade que <Interpretando a la luz de este fundamento, el principio de legalidad significa que no solo el impuesto debe ser establecido por ley, sino que ésta debe ser preexistente a los hechos que van a ser considerados como impositivos.>” (Aristides Horacio M. Corti; Retroactividad impositiva y derechos constitucionales; en Revista Jurídica Argentina La Ley Revista impuesta Derecho Tributario Doctrinas Esenciales Tomo I, Buenos Aires; 2010, págs. 311-312). El **principio de equidad** constituye un concepto más avanzado que el principio de igualdad, pues el segundo no hace diferencias entre las personas mientras que el primero toma en consideración las diferencias que pueden existir entre ellas. Osvaldo Soler nos dice que “la equidad de un sistema impositivo apunta a resolver la necesidad práctica de que los impuestos no sean rechazados por aquellos que deben pagarlos. Los tributos inequitativos provocan el fenómeno de la resistencia fiscal, la que puede traducirse en evasión y hasta en revolución como la historia nos enseña al explicarnos los orígenes de las revoluciones americana y francesa. La equidad implica que cada contribuyente debería aportar su justa parte para colaborar en el sostenimiento de los gastos públicos.”. Por su parte Roberto Dromi señala que: “La igualdad no sólo debe ser legal; es necesaria la equidad administrativa plasmada en la realidad, que es, ante todo, la igualdad de oportunidades y la ausencia de cualquier tipo de discriminación. [...] La equidad administrativa es un principio aplicable a todas las actuaciones estatales. Por ello se ha hablado de la racionalidad de la desigualdad, cuando la actividad administrativa ha dotado tratamientos distintos a supuestos en esencia idénticos. Así el principio de equidad informa el sistema tributario, por el cual el contribuyente responde por los tributos según su capacidad económica.”. Roberto Dromi, Derecho Administrativo 11ª Edición, Editorial Cuidad*

Argentina Hispania Libros, Buenos Aires, 2006, págs. 223-225). El **principio de transparencia** se la puede definir desde dos esferas, la primera dentro de las actuaciones de la administración tributaria, y la segunda en cuanto al contenido de las normas de carácter tributario. En cuanto a las normas de carácter tributario, sean estas leyes, ordenanzas, reglamentos, circulares, etc., deben ser claras y precisas, es decir entendibles y que no causen incertidumbre a los contribuyentes. En lo relativo a la transparencia dentro de la administración tributaria, los procedimientos que se implementos deben ser puestos en conocimiento de los administrados para que puedan ejercer su derecho a defensa, así como la información que posea la administración debe ser pública y disponible para todas las personas, claro está con ciertas limitaciones que la misma Ley dispone que debe ser guardada bajo sigilo por ser calificada como privada o reservada. Roberto Dromi indica que: *“La transparencia y su derivada, la publicidad de los actos públicos, son valores predicados por la ética pública que deben imperar en todas las facetas y dimensiones de la gestión administrativa estatal o no. La transparencia administrativa exige la concurrencia de ciertos elementos parte y que configuran un concierto de conocimiento, conciencia, comunicación y control. Son tales exigencia una publicidad real, la participación auténtica de los administrados en el quehacer público, la información efectiva de los actos de la Administración, la celebración de audiencias públicas, el libre acceso o ingreso irrestricto a la documentación administrativa, la legitimación colectiva sectorial o supraindividual, en defensa de los intereses comunes de los administrados, la competencia posible, la motivación causada y fundada en todos los actos del poder administrador; las defensas públicas o sociales y el control eficaz de los actos estatales. Todos estos aspectos viabilizan la correcta actuación en el marco del debido proceso adjetivo.”*. En lo relacionado al **principio de suficiencia recaudatoria**, es necesario señalar que constituye un principio innovador dentro del ámbito constitución al tributario y comprende el hecho que los ingresos provenientes de los tributos asegure el financiamiento del gasto público. A este respecto la Corte Constitucional ecuatoriana ha señalado

que: “[...] se advierte que el mismo se consolida a través de los principios de eficiencia y simplicidad administrativa, lo cual permite que el Estado a través de la administración tributaria, tenga en cuenta siempre que la recaudación de tributos será suficiente para el financiamiento del presupuesto o gasto público. Aquel principio se sustenta en la norma consagrada en el artículo 83 numeral 15 de la Constitución, que establece: "Son deberes y responsabilidades de las ecuatorianas y los ecuatorianos, sin perjuicio de otros previstos en la Constitución y la ley: (...) 15) Cooperar con el Estado y en la comunidad social, y pagar los tributos establecidos por la ley". (Sentencia N° 038-16-SIN-CC de 15 de junio de 2016, caso N° 0010-13-IN). Teniendo en cuenta todo lo hasta aquí señalado es claro que los principios enlistados en el primer párrafo del artículo 300 son básicos dentro de la estructura de todo el sistema tributario ecuatoriano, sin embargo no hay que descartar otros principios difuminados en el resto de la Constitución ecuatoriana, por ejemplo el de solidaridad dentro del esquema del buen vivir, el de legalidad, seguridad jurídica, capacidad contributiva, no confiscatoriedad, igualdad formal y material, entre otros. Estos mandatos de optimización, permiten analizar el espíritu de las normas tributarias dentro del ejercicio hermenéutico que se realiza al administrar justicia por los órganos jurisdiccionales, es por ello que su importancia es neurálgica al momento de realizar los respectivos controles de legalidad. -----

#### **IV.- MOTIVACIÓN Y RESOLUCIÓN DEL PROBLEMA JURÍDICO**

**4.1.-** Esta Sala Especializada procederá a continuación a realizar el análisis del problema jurídico establecido en el numeral 2.5.1 de esta sentencia el cual se relaciona al caso quinto del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos y en tal sentido se realiza las siguientes consideraciones y análisis.

**4.1.1.-** El problema jurídico materia del presente análisis se vincula al caso quinto del artículo 268 del Código General de Procesos que establece: “*Cuando se haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho sustantivo, incluyendo los precedentes*

*jurisprudenciales obligatorios, que hayan sido determinantes en la parte dispositiva de la sentencia o auto.*”. **4.1.2.-** La doctrina entiende al vicio contemplado en el caso quinto como una violación directa de la Ley, lo que conlleva a que el Tribunal de Casación verifique a través del respectivo control de legalidad, si el fallo recurrido riñe con el derecho (*error in iudicando*), al verificarse si sobre los hechos considerados como ciertos en el edicto de instancia, fueron aplicados correcta y de forma debida las normas pertinentes a los mismos. En el presente caso el vicio denunciado es de la falta de aplicación de normas de Derecho. El autor Tolosa Villabona Luis Armando, (Teoría y Técnica de Casación, Editorial Doctrina y Ley, Bogotá Colombia, página 359 en cuanto a la **falta de aplicación** de normas de Derecho señala que: “Ocurre la falta de aplicación cuando se deja de aplicar un precepto legal, y ello constituye la infracción directa típica, por haberlo ignorado el sentenciador o por haberle restado validez, sea por desconocimiento del fallador o por abierta rebeldía contra el precepto”. En suma frente a los vicios contemplados en el caso quinto, la labor del Juez Casacionista es realizar el control de legalidad sobre el edicto recurrido, teniendo en cuenta si las normas aplicadas se les ha otorgado el alcance correcto, o si las normas aplicadas fueron las pertinentes o si ha existido omisiones en la aplicación de normas, pero siempre en dichos yerros se estará sujeto a los hechos probados y dados por ciertos por el Tribunal de instancia, ya que no cabe revalorización nuevamente de la prueba en instancia casacional al tratarse del caso quinto, quedado vedado el debate sobre los hechos materiales por la limitación de la causal alegada. En el caso de configurarse el referido yerro, la Sala de Casación estaría en la obligación de casar la sentencia recurrida. **4.1.3.-** En adición cabe señalar que el vicio que contempla el quinto caso del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos tiene como presupuesto de configuración, que el error sea determinante en la parte dispositiva de la sentencia de tal suerte que influya notablemente en el resultado de la decisión jurisdiccional, y esto tiene su razón de ser, por cuanto no siempre un error de: aplicación, no aplicación o interpretación de una norma, está ligado a la *ratio decidendi* de la sentencia,

pudiendo ocurrir que en algunas ocasiones estas faltas pueden estar contenidas en las *obiter dicta* de la sentencia recurrida, no interviniendo de manera trascendental en la respectiva solución jurisdiccional. Teniendo como premisa lo señalado, a continuación dentro del ejercicio de control de legalidad de la presente sentencia, es necesario reproducir las normas denunciadas como infringidas; y, señalar los hechos considerados como probados y ciertos por el Tribunal de instancia. -----

**4.2.- Normas denunciadas:** El análisis que amerita el presente caso, hace imprescindible transcribir el contenido de las normas denunciadas como infringidas, esto es: Ordenanza para la Determinación, Administración, Control y Recaudación del Impuesto de Patentes Municipales en el cantón Cuenca publicada en el Registro Oficial N° 603 de 23 de diciembre de 2011: *“Art. 2.- SUJETO PASIVO.- Están obligados a obtener la patente y, por ende, la declaración y el pago anual del impuesto, las personas naturales, jurídicas, sociedades, nacionales o extranjeras, domiciliadas o con establecimiento en el cantón Cuenca, que ejerzan permanentemente actividades comerciales, industriales, financieras, inmobiliarias y profesionales. Para la definición de establecimiento permanente de empresas extranjeras se aplicará lo establecido en el Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.”*. *“Art. 3.- HECHO GENERADOR.- El hecho generador del impuesto de patente es el ejercicio permanente de actividades comerciales, industriales, financieras, inmobiliarias y profesionales, dentro del cantón Cuenca, entendiéndose por permanente a la realización de la actividad por más de sesenta días dentro de un ejercicio fiscal.”*. Ordenanza para la Determinación, Control y Recaudación del Impuesto del 1.5 por mil sobre los Activos Totales en el cantón Cuenca publicada en el Registro Oficial N° 602 de 22 de diciembre de 2011: *“Art. 2.- SUJETO PASIVO.- Son sujetos pasivos del impuesto del 1.5 por mil sobre los activos totales, las personas naturales, jurídicas, sociedades nacionales o extranjeras, domiciliadas o con establecimiento en el cantón Cuenca, que ejerzan permanentemente*

actividades económicas y que estén obligados a llevar contabilidad, de acuerdo con lo que dispone la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y su reglamento. Para la definición de establecimiento permanente de empresas extranjeras se aplicará lo establecido en el Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario.”. **“Art. 3.- HECHO GENERADOR.-** *El hecho generador del impuesto es el ejercicio permanente de actividad económica en el cantón Cuenca, del cual se derive la obligación de llevar contabilidad de acuerdo a la Ley Orgánica de Régimen Tributario y su reglamento.”.* Código Orgánico Tributario: **“Art. 122.- Pago indebido.-** *Se considerará pago indebido, el que se realice por un tributo no establecido legalmente o del que haya exención por mandato legal; el efectuado sin que haya nacido la respectiva obligación tributaria, conforme a los supuestos que configuran el respectivo hecho generador. En iguales condiciones, se considerará pago indebido aquel que se hubiere satisfecho o exigido ilegalmente o fuera de la medida legal.”.* -----

**4.3.- Hechos probados:** Como hemos señalado en varios apartados de esta sentencia, el caso quinto de casación, se relaciona a la verificación de la correcta subsunción de las normas aplicadas al caso a los hechos considerados como probados en la sentencia de instancia, por lo tanto, a continuación citamos lo pertinente del fallo de instancia: “[...] 4.2.- *En el primer caso, para el Impuesto de Patentes Municipales, de conformidad a lo que establece el artículo 548 del código invocado, es al sujeto pasivo, a quien le corresponde obtener la Patente, esto es, el registro que vincula el tributo con la actividad por la que se obtiene la patente, ese hecho implica la expresión y reconocimiento de que está realizando una determinada actividad, la cual por disposición de la ley precisa obtenerla, previo el pago del tributo, resultaría ilógico que se solicite la inscripción, y luego se diga que no realiza actividad económica alguna. Pero aún en el supuesto que la circunstancia invocada por el actor respecto a que su representada es una Compañía Holding o tenedora de acciones, habrá que establecer la naturaleza jurídica del objeto social de la empresa y si tiene o no vinculación o relación con actividades de naturaleza*

económica; al efecto, el artículo 429 de la Ley de Compañías considera como Holdings, a aquellas compañías que tienen "... por objeto la compra de acciones o participaciones de otras compañías, con la finalidad de vincularlas y ejercer su control a través de vínculos de propiedad accionaria, gestión, administración, responsabilidad crediticia o resultados y conformar así un grupo empresarial...", doctrinariamente se define a las empresas Holding, como sociedades que tienen participaciones en otras empresas con la intención de controlarlas y dirigir las, "Holding, es una sociedad mercantil controladora de la mayoría de las acciones de empresas comerciales e industriales que tienen entre ellos un común elemento, el ser parte de un grupo de negocios, aunque individualmente pueden tener un distinto giro, con apoyo financiero y operacional mutuo, que ejerce control no únicamente legal y contable, sino operacional y financieramente, recibe fondos de todas sus subsidiarias, los distribuye entre las mismas conforme al mejor interés a corto, mediano y largo plazo del grupo que encabeza. Cuyo objetivo es la obtención y reinversión de utilidades." (Revista Benefics "la sociedad Holding, página Web [www.benefis.com.mx/download](http://www.benefis.com.mx/download)).- La propia actora ha señalado que el objeto social está referido a la tenencia de acciones. Indudablemente la compra de acciones, el establecimiento de grupos empresariales, el intervenir como socio accionista, constituyen actividades económicas, y están incluidas dentro del concepto de sociedad establecido en el artículo 98 de la Ley de Régimen Tributario Interno: "Definición de sociedad.- Para efectos de esta Ley el término sociedad comprende la persona jurídica; la sociedad de hecho; el fideicomiso mercantil y los patrimonios independientes o autónomos dotados o no de personería jurídica, salvo los constituidos por las Instituciones del Estado siempre y cuando los beneficiarios sean dichas instituciones; el consorcio de empresas, la compañía tenedora de acciones que consolide sus estados financieros con sus subsidiarias o afiliadas; el fondo de inversión o cualquier entidad que, aunque carente de personería jurídica, constituya una unidad económica o un patrimonio independiente de los de sus miembros."(el subrayado es del Tribunal), texto que ha sido trasladado a la Disposición General Segunda de la Ordenanza para la Determinación,

Administración, Control y Recaudación del Impuesto de Patentes Municipales, y al artículo 23 de la Ordenanza para la Determinación, Control y Recaudación del Impuesto del 1.5 por mil sobre los Activos Totales, el cual como se ha manifestado es una definición o concepto de sociedad, no siendo correcta la interpretación que le da la actora, de que se produce el hecho generador de los dos impuestos reclamados únicamente si se consolidan los estados financieros de las compañías.- 4.3.- En cuanto al hecho generador del Impuesto del 1.5 por mil sobre los Activos Totales, conforme al texto transcrito del artículo 553 del Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización, se aplican los mismos principios legales, respecto al concepto de Holding como empresa, cuyo objeto social es la compra de acciones y participaciones de otras compañías, actividades que se enmarcan dentro del presupuesto legal, y que como se ha señalado por constituir su gestión eminentemente económica, se constituyen en sujetos pasivos de esos tributos. Además, el Código de Comercio es claro al señalar en el numeral 3 de su artículo 2, que son actos de comercio, entre otros, la compra y venta de las acciones de una sociedad mercantil, y si en la demanda la actora ha reconocido que su objeto social es la compra de acciones o participaciones de otras compañías, se establece claramente que si ejerce actividades económicas.- 4.4.- El Tribunal finalmente considera, para el caso de éste análisis, que se ha configurado el presupuesto legal de los tributos de Patentes Municipales y Activos Totales, dada la naturaleza jurídica de la actividad de la compañía actora; por lo tanto, el vínculo legal se produce. Demostrada en el proceso la actividad económica de la actora, se configura el hecho generador de los tributos como consecuencia de la actividad de la compañía TARAZONA CIA. LTDA.; y, al no ser la accionante beneficiaria de dispensa o exención legal alguna, pues no está dentro de aquellas mencionadas en los artículos 550 y 554 del Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización, no procede la pretensión plasmada en la demanda.- En consecuencia este Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en Cuenca, “Administrando justicia, en nombre del pueblo soberano del Ecuador, y por autoridad de la Constitución y las leyes de la República”,

*rechaza la acción deducida por los Procuradores del señor representante legal de la compañía TARAZONA CIA. LTDA., y declara la validez de la Resolución Administrativa No. 5763 emitida el día 06 de mayo de 2016, por la señora Directora Financiera del Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal del Cantón Cuenca.”. (El subrayado le corresponde a esta Sala). -----*

**4.4.- Control de legalidad en relación a las normas calificadas como infringidas:**

**4.4.1.-** Del texto transcrito y resaltado en el numeral que antecede se evidencia que el Tribunal de instancia ha tomado en consideración como hecho cierto y probado, que en la causa se han configurado los hechos generadores de los impuestos de patentes municipales y del 1.5 por mil a los activos totales establecidos para el cantón Cuenca, es decir la compañía actora ha incurrido en el hipotético imponible previsto en la norma para este tipo de tributos. **4.4.2.-** En relación al cargo de **falta de aplicación de las normas consideradas de los artículos 2 y 3 de la Ordenanza para la Determinación, Administración, Control y Recaudación del Impuesto de Patentes Municipales en el cantón Cuenca**, el casacionista aduce que esta normativa municipal que no fue aplicada al fallo, las cuales confirman claramente el requisito *sine qua non* de la permanencia para que se configure el hecho generador del tributo, estableciendo expresamente que la actividad económica debe desarrollarse en el cantón Cuenca por más de sesenta días dentro de un ejercicio fiscal para que se configure esta permanencia, noción de tiempo que se demostró durante todo el proceso que no ha sido cumplida por la compañía Tarazona Cía. Ltda., ya que no ha comprado ni vendido acciones o participaciones sociales. Alega el legitimario que autores como Cesar Montaña Galarza y Juan Carlos Mogrovejo en su obra “Derecho Tributario Municipal Ecuatoriano”, establecen que la permanencia es un elemento trascendental a considerarse en la normativa municipal, la cual al no haber sido aplicada por parte del tribunal juzgador ha causado agravio a su representada y al derecho que le asiste a la devolución de los valores indebidamente pagados. En lo atinente a la **falta de aplicación de los**

**artículos 2 y 3 de la Ordenanza para la Determinación, Control y Recaudación del Impuesto del 1.5 por mil sobre los Activos Totales en el cantón Cuenca**, señala que la omisión de dicha normas han afectado directamente a la resolución en la presente causa, por cuanto son normas expresas que determinan el sujeto pasivo y el hecho generador de tributos por lo que debieron ser analizadas por el Tribunal considerando que la obligación tributaria tiene como única fuente la Ley, por lo que en ella se establece expresamente los presupuestos jurídicos que deben cumplirse para la configuración del hecho generador, siendo esta la permanencia de la actividad, supuesto objetivo y concreto que describen las normas que no fueron aplicadas. En adición, en lo relativo a la **falta de aplicación del artículo 122 del Código Orgánico Tributario** el recurrente arguye que el Tribunal de instancia con un argumento sin sustento plasmado en el numeral 4.2 del edicto recurrido desconoce la intención del legislador de precautelar los derechos de los administrados a que si por un error han realizado el pago de impuestos que no le corresponden, estos deban ser restituidos, pues la obligación jurídica no puede nacer por un error, sino por el cumplimiento de todos los presupuestos jurídicos establecidos en la ley. Solicita se case la sentencia y se expida en su lugar la que le corresponde. **4.4.3.-** Respecto a estas argumentaciones cabe precisar que la falta de aplicación de las normas acusadas como no aplicadas deben examinarse en función del hecho dado como cierto por el Tribunal de origen, quienes manifestaron en la parte pertinente de su edicto jurisdiccional, la configuración para el presente caso, del hecho generador de los impuestos de patentes municipales y del tributo del 1.5 por mil a los activos totales para el cantón Cuenca. Ante este antecedente fáctico gravitante, y en ejercicio pleno del control de legalidad que ofrece la normativa casacional a este Tribunal, se tiene de manera primigenia, que en el presente caso las normas denunciadas como infringidas no fueron utilizadas dentro del régimen jurídico acogido por los juzgadores para solucionar el controvertido de instancia; más el contenido y alcance de dichas normas son complementarias a las disposiciones de los artículos 547, 548, y 553 del

Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización, (normas aplicadas en la sentencia) relativas al hecho generador de los impuestos de Patentes Municipales, y 1.5 por mil a los activos totales y, por tal, de considerarse la aplicación de las normas denunciadas como infringidas más bien ratificarían el criterio de los jueces de instancia dadas las circunstancias del material fáctico acogido en instancia; sin embargo en lo atinente a la alegación del legitimario relacionada con la concepción del término permanencia para la calificación del hecho imponible del tributo de las patentes municipales, por cuanto de conformidad con el texto del artículo 3 de la Ordenanza para la Determinación, Administración, Control y Recaudación del Impuesto de Patentes Municipales en el cantón Cuenca, se exige para la asimilación de esta noción que la actividad económica deba realizarse por más de sesenta días dentro de un ejercicio fiscal, esta situación nos conduciría a que eventualmente se pueda cuestionar sobre los hechos probados adoptados por el Tribunal de instancia y en el caso de que se observe que no se ha evaluado materialmente los días que se requieran para la calificación de la permanencia, se podría pensar que en instancia casacional se tendría que analizar las pruebas aportadas en el proceso; sin embargo este planteamiento es improbable dada la imposibilidad de volver a valorar la prueba, por la limitación jurídica que conlleva la propuesta de realizar un control de legalidad al amparo del caso quinto conforme se explicó en extenso *ut supra*. En la especie se resalta que dentro de los hechos probados no se tiene un pronunciamiento expreso sobre el tiempo de permanencia para la calificación del hecho generador, situación material que no puede ser abordada en base al caso quinto, sino en función de los otros casos del artículo 268 del Código General de Procesos, error de fundamentación que no puede ser remediado de oficio por esta Sala Especializada. La misma suerte conlleva la propuesta de realizar un control de legalidad de las normas relacionadas de los artículos 2 y 3 de la Ordenanza para la Determinación, Control y Recaudación del Impuesto del 1.5 por mil sobre los Activos Totales en el cantón Cuenca, por cuanto el caso quinto propuesto nos lleva a que se tome obligatoriamente en cuenta el

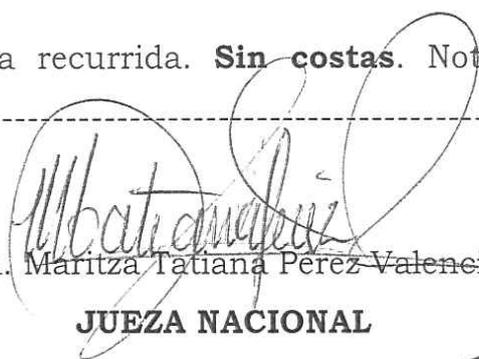
material fáctico al que consideraron como premisa de hecho para su sentencia los juzgadores de instancia, esto es que sí se configura en la causa el hecho generador de los impuestos controvertidos. Ante estos razonamientos los artículos 2 y 3 de las Ordenanzas del cantón Cuenca para los tributos de patentes municipales y del 1.5 por mil a los activos totales si bien no fueron aplicados, su alcance y posterior aplicación no variarían el resultado de la decisión contenida en el edicto recurrido. En lo atiente al cargo de falta de aplicación del artículo 122 del Código Orgánico Tributario, el contenido de esta disposición que guarda consonancia con el instituto jurídico del pago indebido, al no haber sido comprobado su configuración material en la sentencia recurrida, hace que su contenido no sea pertinente a la decisión de instancia. En resumen, una vez practicado el control de legalidad en el fallo de instancia, en base a los cargos y argumentaciones propuestas por el recurrente, se verifica que no se ha configurado el caso quinto del artículo 268 del Código General de Procesos. Finalmente esta Sala cree importante también señalar que en cuanto a la solicitud de condenar con costas procesales a la parte recurrente, el artículo 12 del Código Orgánico de la Función Judicial en su párrafo segundo establece que: *“La jueza o juez deberá calificar si el ejercicio del derecho de acción o de contradicción ha sido abusivo, malicioso o temerario. Quien haya litigado en estas circunstancias, pagará las costas procesales en que se hubiere incurrido, sin que en este caso se admita exención alguna.”* Por otro lado el artículo 284 del COGEP establece: *“Art. 284.- Costas. La persona que litigue de forma abusiva, maliciosa, temeraria o con deslealtad será condenada a pagar al Estado y su contraparte, cuando haya lugar, los gastos en que haya incurrido. La o el juzgador deberá calificar esta forma de litigar y determinar su pago en todas las sentencias y autos interlocutorios que pongan fin al proceso. El Estado no será condenado en costas, pero en su lugar podrá ser condenado a pagarlas quien ejerza su defensa.”* En el caso *sub dice*, este tribunal no encuentra que la actuación de la parte recurrente pueda ser considerada abusiva, maliciosa, temeraria o con deslealtad, por lo tanto la solicitud de condena en costas deviene en improcedente. -----

**V.- DECISIÓN**

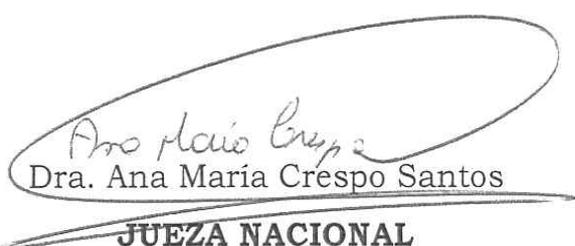
Por las consideraciones expuestas, en esta sentencia, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional, **ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA**, expide la siguiente: -----

**VI.- SENTENCIA**

No se casa la sentencia recurrida. **Sin costas.** Notifíquese, devuélvase y publíquese. -----

  
Dra. Maritza Tatiana Pérez Valencia

**JUEZA NACIONAL**

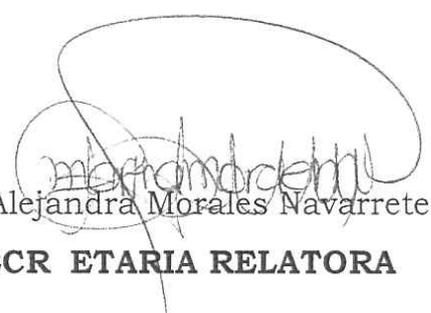
  
Dra. Ana María Crespo Santos

**JUEZA NACIONAL**

  
Dr. Darío Velástegui Enríquez

**CONJUEZ NACIONAL**

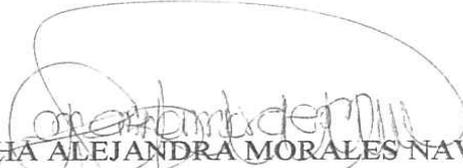
Certifico:

  
Ab. Alejandra Morales Navarrete

**SECRETARIA RELATORA**

En Quito, viernes dos de junio del dos mil diecisiete, a partir de las ocho horas y treinta y tres minutos, mediante boletas judiciales notifiqué la SENTENCIA que antecede a COMPAÑIA TARAZONA CIA. LTDA en la casilla No. 6087 y correo electrónico carlalba@hotmail.com, jcor@etapaonline.net.ec, rcordero@cmc.com.ec, drmoreno@cmc.com.ec, jmcordero@cmc.com.ec, ccalba@cmc.com.ec, mepalacios@cmc.com.ec del Dr./Ab. ALBA CRESPO CARLA CRISTINA. ALCALDE, DIRECTORA FINANCIERA Y PROCURADOR SÍNDICO DEL GAD MUNICIPAL DEL CANTON CUENCA en la casilla No. 3923 y correo electrónico dany1214@hotmail.com, deaguirre@cuencia.gob.ec, dizquierdo@cuencia.gob.ec, fvcordero@cuencia.gob.ec, sastudillo@cuencia.gob.ec, vsaavedra@cuencia.gob.ec, adalgado@cuencia.gob.ec, fcordero@cuencia.gob.ec, miniguez@cuencia.gob.ec, acorralb@corralabogados.ec, jherrera@cuencia.gob.ec del Dr./Ab. MARIA DANIELA IÑIGUEZ SOTO, CESAR ALFREDO CORRAL BORRERO; ALCALDE, DIRECTORA FINANCIERA Y PROCURADOR SÍNDICO DEL GAD MUNICIPAL DEL CANTON CUENCA en el correo electrónico acorralb@corralabogados.com.ec. PROCURADOR GENERAL DEL ESTADO en la casilla No. 1200 y correo electrónico zrobles@pge.gob.ec del Dr./Ab. ZOBEIDA ESTHER ROBLES CASTILLO. Certifico:



  
 ABG. MARTHA ALEJANDRA MORALES NAVARRETE  
 SECRETARIA RELATORA

LIGIA.MEDIAVILLA

**RAZÓN:** Siento como tal que las 14 fotocopias que anteceden son iguales a los originales que constan dentro del Recurso de Casación No. 01501-2016-00097 (Juicio de Impugnación No. 01501-2016-00097), seguido por la compañía Tarazona Cía. Ltda., en contra del ALCALDE, DIRECTOR FINANCIERO Y PROCURADOR SÍNDICO DEL GOBIERNO AUTÓNOMO DESCENTRALIZADO DEL CANTON CUENCA, las mismas que las confiero debidamente en Quito, 8 de junio del 2017. Certifico.-



  
 B. ALEJANDRA MORALES NAVARRETE  
 SECRETARIA RELATORA



Ing. Hugo Del Pozo Barrezueta  
**DIRECTOR**

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

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

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

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

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