

**SEÑORES JUECES DE LA CORTE CONSTITUCIONAL. –**

**Ab. LEONARDO VITERI ANDRADE**, por los derechos que represento de la compañía **Cartonera Andina S.A.**, en mi calidad de Procurador Síndico y como tal su representante legal, judicial y extra judicial, ante ustedes respetuosamente comparezco, dentro de la Acción Extraordinaria de Protección No. **1326-16-EP** y digo lo siguiente:

**PRIMERO: ACCIONANTES. –**

En virtud de lo establecido en el art. 12 de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional, comparecemos en la presente Acción Extraordinaria de Protección en calidad de accionantes.

**SEGUNDO: SEÑALAMIENTO. –**

El día 2 de junio del 2020, recibimos de manera extraoficial la providencia suscrita electrónicamente, por la Jueza Constitucional Dra. Daniela Salazar Marín, en la que se avocó conocimiento de la causa y dispuso varios puntos. Entre los referidos, en el quinto específicamente, dispuso a las partes señalar correos electrónicos para sus notificaciones. Por dicho motivo, cumplimos oportunamente con lo dispuesto en el punto descrito.-

**TERCERO: ANTECEDENTES.-**

El presente Recurso Extraordinario de Protección, deducido por mi representada, se sustentó de manera concreta, en que se vulneraron derechos fundamentales, amparados en el principio transversal de la esfera del derecho, previsto en la seguridad jurídica. En el libelo del recurso interpuesto mi representada, señaló con mucho detalle el contenido

sustancial del principio de seguridad jurídica y los elementos que conforman su núcleo desde la óptica de la doctrina y de los múltiples pronunciamientos, en las diferentes Salas de la Corte Suprema de Justicia; y, las tendencias y orientaciones de la Corte Constitucional de justicia en sus diferentes etapas. Finalmente, concluyó citando con detenimiento, la decisión que se acusa de vulnerar los derechos constitucionales de mi representada, destacando su contenido sustancial y los distintos elementos materiales y jurídicos que conducen a la vulneración de la que se acusa. La pretensión que se exhibe, que se declare vulnerado el derecho a la seguridad jurídica; y, como medida de reparación integral, se disponga, deje sin efecto la sentencia dictada el 20 de mayo de 2016 y se disponga que, se dicte la que corresponda, con apego a derecho y seguridad jurídica.

#### **CUARTA: DECISIÓN JUDICIAL QUE VIOLENTA MIS DERECHOS CONSTITUCIONALES.-**

- I. El 20 de mayo de 2016, a las 13h40, la Corte Nacional de Justicia, sala especializada de lo Contencioso Tributario, dictó sentencia y resolvió... *“casar la sentencia dictada el 25 de noviembre del 2015, las 16h43, por la sala Única del Tribunal Distrital, número 2, de lo Contencioso Tributario, con sede en la ciudad de Guayaquil, ratificando la validez y legalidad de la Resolución número 107012010RREC004658, el 11 de noviembre de 2010, expedida por el Director Regional de El Oro del Servicio de Rentas Internas”...-*
- II. La decisión de la Corte Nacional de Justicia, sala especializada de lo Contencioso Tributario, en lo sustancial, admitió el recurso de Casación interpuesto por el Director Regional del Servicio de Rentas Internas de El Oro. Ratificando la validez y legalidad de la referida Resolución administrativa, expedida por el citado titular de la Administración Tributaria.
- III. En su parte resolutive, admite íntegramente la pretensión de la casacionista, la Administración Tributaria de El Oro, ...*“Por todo lo expuesto este Tribunal Especializado, concluye que lo alegado por la Autoridad Tributaria de que en la sentencia*

recurrida existió una **errónea interpretación** de los arts. 1 de la Resolución NAC-DGER2005-0641; y, 66.6 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, que conllevó a la **falta de aplicación** del art. 66.3 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno; y, de las **Directrices aplicables en materia de Precios de Transferencia a empresas multinacionales y Administraciones Tributarias de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico OCDE** en la especie sí se configura.”...(subrayado es nuestro).-

IV. **CAUSAL DEDUCIDA POR CASACIONISTA ANTE CORTE NACIONAL.-** La causal de la que se sirvió la Administración Tributaria, corresponde al **numeral 1, del artículo 3, de la Ley de Casación**<sup>1</sup>, “El recurso de casación sólo podrá fundarse en las siguientes causales: 1ra. Aplicación indebida, **falta de aplicación o errónea interpretación** de **normas de derecho**, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, en la sentencia o auto, que hayan sido determinantes de su parte dispositiva”...(subrayado y negrillas son nuestros) y se sirvió de las siguientes:

1. Errónea interpretación de normas de derecho, y
2. falta de aplicación de normas de derecho

**QUINTA: ACCIÓN EXTRAORDINARIA DE PROTECCIÓN, ARGUMENTACIÓN Y FUNDAMENTOS PARA ACREDITAR LA VULNERACIÓN DE SEGURIDAD JURÍDICA.-**

**i. SENTENCIA DE CASACIÓN RATIFICA GLOSAS DETERMINADAS POR SRI.**

La sentencia dictada por la Corte Nacional de Justicia se produce dentro de un proceso de re-determinación de

<sup>1</sup> **LEY DE CASACION**, Codificación 1, R.O.S. 299 de 24-mar.-2004.-

obligación tributaria, por el ejercicio fiscal 2006, iniciado por el Servicio de Rentas Internas (SRI) en contra de mi representada. El mecanismo del que se sirvió la Administración Tributaria, para este proceso de re determinación de obligación tributaria fue muy amplio, las glosas levantadas en su contra fueron varias (9 glosas). Algunas resultaron desestimadas, en su parte sustancial, por cuanto la accionante logró demostrar que su actuación se acogió plenamente a la normatividad vigente y a las exigencias tributarias previstas en el plexo jurídico. La única glosa que subsistió sin modificación alguna, fue la última, vinculada con un proceso especial denominado, precios de transferencia, que resultó finalmente, la glosa más importante de todas. Enunciado del detalle a continuación:

<b>GLOSAS</b>	<b>MONTO</b>
a) <b>Importaciones de Materia Prima.-</b>	USD 295,818.10
b) <b>Sueldos, Salarios y demás Remuneraciones</b>	USD 6,269.65
c) <b>Sueldos y Salarios y demás Remuneraciones . a Través de Tercerizadoras.-</b>	USD 39,457.87
d) <b>Mantenimiento y Reparaciones</b>	USD 11,337.37
e) <b>Transporte.-</b>	USD 46,682.33
f) <b>Impuestos, Contribuciones y Otros.-</b>	USD 3,496.97
g) <b>Intereses y Comisiones Bancarias al Exterior</b>	USD 44,695.26
<b>h) Respecto al Ajuste por Precios de . Transferencia.-</b>	<b>USD 1'228.038,32</b>

ii. **MARCO CONSTITUCIONAL: POTESTADES DEL SRI.-**

Es necesario precisar que, el ejercicio de la potestad tributaria por el SRI, en su faz aplicativa<sup>2</sup>, debe observar celosamente el principio de legalidad que excede lo fiscal, ... *“reconoce un alcance más amplio, en tanto se exhibe como una de las características propias del Estado de Derecho. Importa la subordinación del obrar de la administración a la ley y resume, en el constitucionalismo contemporáneo, la concreción del ideario que despertará con las revoluciones inglesa, francesa y americana.*

*Señalan al respecto los catedráticos de la Universidad Complutense de Madrid, Eduardo García de Enterría y Tomás Ramón Fernández, que toda acción singular del poder debe estar justificada por una ley previa:*

*“Esta exigencia parte de dos claras justificaciones. Una más general y de base, la idea de que la **legitimidad del poder** procede de la voluntad comunitaria, cuyo expresión típica...es la ley; ya que no se admiten poderes personales como tales, por la razón bien simple de que no hay ninguna persona sobre la comunidad y que ostente como atributo divino la Facultad de emanar normas vinculantes para dicha comunidad; todo el poder es de la ley, toda la autoridad que puede ejercitarse es la propia de la ley. Sólo en nombre de la ley puede imponerse obediencia ...*

*La segunda idea que refuerza esta exigencia de que toda actuación singular del poder tenga que estar **cubierta por una ley previa** es el principio técnico de la división de poderes: El Ejecutivo se designa así porque justamente su misión es ejecutar la ley, particularizar sus mandatos en los casos concretos; La distinción entre los poderes legislativo y Ejecutivo da al primero la preeminencia y limita al segundo a actuar en el marco previo trazado por las decisiones de aquél, esto es, por las leyes. **Lo mismo ocurre con el Poder Judicial, que deja de ser un poder libre, supuesta expresión directa de la soberanía y con la misma fuerza creadora que el poder***

---

<sup>2</sup> Derechos y Garantías Constitucionales del Contribuyente. A partir del principio de reserva de ley tributaria. Dr. José Osvaldo Casás, Ad-Hoc, Buenos Aires Argentina, pag. 226 y s.s.

**normativo supremo, para quedar definitivamente legalizado, sometido a la ley.”**

El SRI como órgano de administración tributaria del Estado, tiene potestades para cumplir con sus funciones, entre las más importantes las previstas en el art. 67 del Código Orgánico Tributario (COT), que incluye la facultad determinadora. Atribución que se encuentra definida en el artículo 68 ibídem, como el acto o conjunto de actos realizados por la administración tributaria, tendientes a establecer, en cada caso particular, la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo. En definitiva, quién y cuánto tiene que pagar el sujeto pasivo. Es necesario subrayar que esta norma con jerarquía de ley establece que todo el proceso de determinación de la obligación tributaria será reglado, es decir, en todos los casos será una norma con jerarquía de ley la que establezca las actuaciones y gestiones que la administración deberá seguir y observar.

**Art. 68.-** Facultad determinadora.- La determinación de la obligación tributaria, es el acto o conjunto de actos **reglados** realizados por la administración activa, tendientes a establecer, en cada caso particular, la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo.

El ejercicio de esta facultad comprende: la verificación, complementación o enmienda de las declaraciones de los contribuyentes o responsables; la composición del tributo correspondiente, cuando se advierta la existencia de hechos imposables, y la **adopción de las medidas legales que se estime convenientes para esa determinación.**

El legislador otorga atribuciones y facultades a los órganos recaudadores de tributos para el cumplimiento de sus funciones, esenciales para el estado, y para el ejercicio de la potestad estatal. Pero este órgano público, no tiene más atribuciones que las que, de manera expresa, se le confiere

para tal propósito. Así lo prevé el constituyente de Montecristi en su art. 226, las instituciones del Estado, sus organismos, dependencias, las servidoras o servidores públicos y las personas que **actúen en virtud de una potestad estatal ejercerán solamente las competencias y facultades que les sean atribuidas en la Constitución y la ley.**

Para redondear este criterio, permítame señalar que, la materia tributaria está sometida además, al axioma<sup>3</sup> jurídico ... **“Nullum tributum sine lege”**... ampliamente conocido que no hay tributo sin ley previa, elevada en nuestra legislación a la categoría de garantía Constitucional, prevista en el Art. 301 CE, sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y **mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional** se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. De esta manera en Ecuador, la regla es que la creación de tributos está sometido a la Reserva de ley, que implica, *“identificar la naturaleza y alcance de los principios constitucionales tributarios y la importancia de que estos sean aplicados dentro del ámbito tributario y específicamente dentro de la “potestad tributaria” o también llamado “poder tributario” del que goza el Estado. Precisamente, para comprender la importancia de dichos principios y su incidencia en el régimen tributario, es necesario ubicar el alcance de esta potestad. Para el jurista Héctor Villegas, la potestad tributaria debe ser comprendida como: “La facultad de generar normas mediante las cuales el Estado puede compeler a las personas para que le entreguen una porción de sus rentas o patrimonio para atender las necesidades públicas”<sup>4</sup>; es decir, la atribución originaria, abstracta e irrenunciable con la que cuenta el Estado en sus distintos niveles de Gobierno para crear, modificar, derogar,*

<sup>3</sup> De acuerdo con su autor, Guillermo Cabanellas de Torres, la definición de **Axioma** proporcionada por el Diccionario **Jurídico** Elemental es: Principio, sentencia o proposición que no necesita demostración alguna por lo clara y evidente.

<sup>4</sup> Héctor Villegas, Curso de finanzas, derecho financiero y tributario, Octava edición, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2002, Pag. 252.

*suprimir y exonerar tributos, tal como lo señala el artículo 301 de la Carta Suprema*<sup>5</sup>.

*El conjunto de normas y principios que surgen de las constituciones y cartas, referentes a la delimitación de competencias tributarias entre distintos centros de poder (nación, provincias, estados) y la **regulación del poder tributario frente a los sometidos a él**, dando origen a los **derechos y garantías de los particulares**, aspectos, este último, conocido como el de **garantías de contribuyentes**, las cuales representan, desde la perspectiva estatal, **limitaciones constitucionales al poder tributario***

*Es decir que, a través de los principios tributarios consagrados en la Constitución, no solo que se limita la potestad tributaria de la que goza el Estado, sino que también, a través de dicha limitación, **se genera una contrapartida entre las garantías del administrado y las actuaciones del Estado***".<sup>6</sup>

De manera que, el sujeto pasivo de la obligación tributaria o administrado, goza de la sombra de estas garantías constitucionales (alguna concreta para la esfera del derecho tributario), respecto de las cuales concurrimos ante esta H. Corte Constitucional, para su tutela judicial. El sujeto pasivo de la obligación tributaria se cobija bajo las garantías jurídicas previstas por el principio de legalidad y de reserva de ley que rigen la esfera jurídica del universo tributario y que finalmente, derivan en uno de mayor envergadura, la seguridad jurídica. Para nuestra línea argumentativa resulta sustancial, determinar el alcance del sub principio de reserva de ley. Para un segmento importante de la doctrina especializada, el principio de reserva de ley no afecta sino solamente algunos elementos de la obligación tributaria. Nuestro ordenamiento legal recoge este contenido y dispone que, no es necesario una norma con jerarquía de ley para crear obligaciones de hacer o

<sup>5</sup> SENTENCIA N.º 030-15-SIN-CC, CASO N.º 0012-15-IN, CORTE CONSTITUCIONAL DEL ECUADOR, Quito, D. M., 29 de julio de 2015.-

<sup>6</sup> Catalina García Vizcaíno, Derecho Tributario consideraciones económicas, Tomo I, De Palma Buenos Aires, 1999.

de no hacer, de esta manera se limita la aplicación de este principio, para la obligación de dar. Aun así, es necesario brindar algunos elementos que nos permitan aclarar el alcance de este principio de reserva de ley, respecto de la obligación de dar. *“Ahora bien, gran parte de la doctrina sostiene que el principio de legalidad es lo mismo que el principio de reserva de ley, sin embargo, el segundo es un subprincipio integrante del primero, así, a palabras de Guillermo Salazar: “La existencia de las reservas de ley nacidas de la Carta Magna y del principio “nulla poena sine lege” tiene un efecto jurídico fundamental: la imposibilidad constitucional para que el legislador renuncie a su facultad legislativa en lo que constituye la materia reservada. Es decir, que **el legislador siempre puede autorizar a la administración la regulación de ciertas áreas pero la Constitución Política prohíbe dicha renuncia cuando el constituyente ha deseado que determinadas materias sólo puedan normarse mediante el procedimiento legislativo**”, entre dichas materias a las cual se refiere el autor se encuentra la rama tributaria, misma que además del reconocimiento del principio de legalidad como principio rector, incluye al subprincipio de reserva de ley”<sup>7</sup>*

Para la creación de un tributo, de manera concreta la obligación de dar, el principio de legalidad y el de reserva de ley, constituyen una garantía constitucional para el contribuyente, tanto así que el legislador no puede renunciar a su obligación de normar mediante el procedimiento legislativo, la materia sometida a tales principios, conforme se desprende del precedente constitucional citado. Para determinar el alcance de esta obligación permítanme citar el Art. 4 del COT<sup>8</sup>, que señala de manera expresa qué debe entenderse por tal. Incluye la determinación del **objeto imponible** y los elementos para la cuantificación de la obligación de dar, como expresión pura de ejercicio de potestad tributaria en faz legislativa. Esta es una atribución que corresponde a la función legislativa, para recoger la expresión

<sup>7</sup> Corte Constitucional del Ecuador. Sentencia No. 00 6 -13 – SIN- CC. Quito, 25 de abril de 2013. R.O. Suplemento, 56 de 12 de agosto de 2013.

<sup>8</sup> **CODIGO ORGÁNICO TRIBUTARIO**, Codificación 9, Registro Oficial Suplemento 38 de 14-jun.-2005.-

filosófica de Locke, solamente al pueblo le corresponde legítimamente autoimponerse tributos y determinar su cuantía. Esta expresión revitaliza los cimientos mismos de la tributación en los sistemas democráticos de nuestra época. En ese propósito, se incluye de manera expresa todos los elementos de cuantificación de la obligación tributaria, como sometidos a la reserva de ley, por ello la norma prevista en el COT.

Art. 4.- Reserva de ley.- Las leyes tributarias determinarán el **objeto imponible**, los sujetos activo y pasivo, la **cuantía del tributo o la forma de establecerla**, las exenciones y deducciones; los reclamos, recursos y demás materias reservadas a la ley que deban concederse conforme a este Código.

Está demás resaltar que, cuando se refiere que las leyes tributarias determinarán el **objeto imponible**, sin lugar a dudas, lo hace a los elementos sustanciales del hecho generador del tributo o presupuesto de hecho, entendido éste como la descripción exacta de los elementos materiales que deben constituir el hecho económico sometido al gravamen previsto por el mandato del legislador. La selección del **objeto imponible** se encuentra íntimamente vinculada con la esencia misma, del ejercicio de la potestad tributaria en faz legislativa. Es la expresión de la voluntad del órgano legislativo respecto del hecho económico que debe someterse al gravamen. Por tanto, constituye la descripción meticulosa de los elementos materiales del hecho generador del tributo. *“El hecho imponible o presupuesto de hecho del tributo representa la noción o concepto fundamental en la estructura del tributo y en la teoría para su explicación. A efectos didácticos, podemos decir que el hecho imponible ocupa en la teoría del tributo una posición semejante a la que tiene el tipo en la teoría del delito”*<sup>9</sup>

<sup>9</sup> *Tratados y Manuales. Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Vigésima Segunda Edición. Fernando Pérez Royo. Thomson Reuters. 2012. página 152.-*

En la teoría del tributo, el **objeto imponible**, tal como lo recoge nuestra legislación ecuatoriana, recibe un tratamiento similar en cuanto a su parte sustantiva o material, es decir, todos admitimos que constituyen los presupuestos fácticos o elementos materiales, para precisar cuál es el hecho económico que el legislador pretende que sea sometido al gravamen, mediante su mandato. Razón por la cual, el tratadista español, Pérez Royo determina que este es a la obligación tributaria lo que el tipo, a la teoría del delito. Sin embargo, es necesario señalar que no ocurre lo mismo en la parte formal, es decir, en cuanto a la denominación que recibe el **objeto imponible**. Dependiendo la línea o corriente doctrinaria que se adopte, podría tener distintas denominaciones formales *“Este concepto o categoría teórica recibe diferentes denominaciones, según la terminología dominante en la literatura y legislación de cada país. En Alemania se habla de presupuesto de hecho (tatbestand), al igual que en Italia (fattispecie); en Francia se usa el término hecho generador (fait générateur), igual que en el otro de nuestros vecinos (fatto gerador). En nuestro país, la denominación, si no andamos errados, procede de la obra de un autor argentino, aunque italiano de nacimiento (D. Jarach). Dicha denominación fue asumida por nuestra doctrina y por la Ley General Tributaria, a partir de la cual se ha impuesto en las leyes singulares de los diferentes tributos”*<sup>10</sup> El español, Pérez Royo, admite que, en doctrina, en el desarrollo de la teoría general del tributo, el **objeto imponible** puede tener diferentes denominaciones, pero lo esencial es que su contenido material es el mismo.

Por su parte el maestro argentino Dino Jarach (italiano de nacimiento), a quien se refiere Pérez Royo, admitió abiertamente que el término “hecho imponible” que fuera adoptado por la gran mayoría de los países latinoamericanos, inclusive España, obedece al título empleado en una de sus primeras obras sobre la teoría general del tributo. *“Desde el año 1943 el término “hecho imponible”, que empleamos como*

---

<sup>10</sup> *Tratados y Manuales. Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Vigésima Segunda Edición.* Fernando Pérez Royo. Thomson Reuters. 2012. página 152.-

título de un libro de teoría general, ha tenido en Argentina y en otros países latinoamericanos la suerte de ser aceptado por la doctrina, la legislación y la jurisprudencia y, especialmente, ser aceptado en la literatura española. Creemos interesante señalar al respecto que las admisiones que formuláramos en el Curso Superior de Derecho Tributario, del año 1957, al mencionar las críticas desde el punto de vista lexicológico al término “hecho imponible”, fueron refutadas por el profesor Sainz de Bujanda (en su obra *Hacienda y Derecho*, volumen IV, página 276), quien se preocupó por disipar nuestros escrúpulos y dar la razón de la amplia aceptación del término cuestionado”<sup>11</sup>

En su elaboración doctrinal Dino Jarach, establece una distinción sustancial entre lo que él denomina el **presupuesto de hecho** de la obligación tributaria y el hecho imponible. Los elementos señalados por su corriente doctrinaria ponen una distancia importante entre estos dos contenidos que, los subraya sobremanera, a efectos de tener un entendimiento claro del fenómeno tributario. “Una cosa es la definición legal del **presupuesto de hecho** de la obligación tributaria, la que es un concepto abstracto contenido en la ley al cual se denomina, siguiendo la teoría de Alfredo Augusto Becker como hipótesis de incidencia, y otra cosa es el hecho imponible que es un fenómeno fáctico concreto que se verifica en el mundo real y que se subsume en la norma tributaria, originando así una obligación tributaria”<sup>12</sup>. Esta distinción y distancia que Dino Jarach encontró entre estos dos fenómenos tributarios, es lo que le provocó el reconocimiento de la doctrina de habla hispana y que su contenido se refleje en la mayor parte de los cuerpos normativos, sin embargo, hasta el día de hoy en la parte formal sigue siendo disperso el nombre que se le asigna a cada uno de ellos.

El **objeto imponible** al que se refiere el legislador ecuatoriano en el citado ordenamiento tributario vigente, es el **presupuesto**

---

<sup>11</sup> *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Dino Jarach, Tercera Edición, Abeledo - Perrot, Buenos Aires, pág. 378 .-

<sup>12</sup> *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Dino Jarach, Tercera Edición, Abeledo - Perrot, Buenos Aires, pág. 378 .-

**de hecho** al que se refiere Dino Jarach, y que lo describió en innumerables ocasiones en su maravillosa obra el “Hecho Imponible”, como la causa próxima de la obligación tributaria. ... *“la causa del tributo es la circunstancia o el criterio que la ley asume como razón necesaria y suficiente para justificar que del verificarse de un determinado **presupuesto de hecho** derive la obligación tributaria. Como en el derecho privado esta razón debe ser buscada en la voluntad de las partes, porque la voluntad es el presupuesto de hecho, al cual la ley vincula el nacimiento de la obligación, así en el derecho tributario esta razón debe ser buscada en el **presupuesto de hecho** al cual la ley vincula el nacimiento de la obligación tributaria”*<sup>13</sup>

Este es el presupuesto de hecho normativo, indispensable para estructurar la voluntad del legislativo y finalmente, integrar o constituir el mandato. Como señala el profesor García Novoa, para tal efecto, debe servirse el legislador de la tipicidad como técnica al servicio de la seguridad jurídica para lograr un objetivo jurídicamente acertado y ajustado al ordenamiento constitucional. *“La capacidad del **creador de la norma** para seleccionar los aspectos de la realidad a los que, a través de la operación de **tipificación normativa**, entiende que se les debe dar **relevancia jurídica**, dependerá de múltiples factores. Cuando tal tipificación se lleve a cabo por el legislador, éste dispondrá de la llamada **libertad de configuración** - que, sustancialmente, consiste en la posibilidad de crear “las categorías jurídicas que considere adecuadas”, (...) condicionadas por las exigencias constitucionales, y eventualmente, por el papel que pueden jugar aceptar las categorías jurídicas comúnmente aceptadas y los institutos de la teoría general del derecho”*...<sup>14</sup>.- Resulta interesante destacar de este contenido que, permite la posibilidad de prever las consecuencias tributarias que un sujeto pasivo debe enfrentar, y por ello genera la confianza necesaria, cuyo elemento resulta sustancial para el contenido de la seguridad

<sup>13</sup> El Hecho Imponible. Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo . Dino Jarach. Tercera Edición. Abeledo – Perrot. Buenos Aires. Pág. 99.-

<sup>14</sup> El Concepto de Tributo. César García Novoa, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario Universidad de Santiago de Compostela. España. Tax Editor. 2009. Perú. Página 223.-

jurídica, como valor jurídico superior de alcance constitucional “de esta manera, la **tipicidad como técnica al servicio de la seguridad jurídica** en los ordenamientos de injerencia supone la **delimitación a través de la norma** de las características objetivas del hecho punible o gravable, de modo que exista un conocimiento previo del ciudadano acerca de las consecuencias jurídicas de sus actos. Tales **consecuencias deberán estar fijadas en una norma jurídica** que, por definición, será general y abstracta. La tipificación es un producto de la abstracción jurídica; las disposiciones de la norma de injerencia tienden a generalizar para contener todos los supuestos de hecho iguales, al margen de quién sea el sujeto que lo haya realizado. **La tipicidad es así una garantía** de que las consecuencias jurídicas de la actuación de los particulares van a estar previstas en reglas abstractas. Las exigencias constitucionales derivadas del principio de reserva de ley añadirán el requisito de que la previsión de esas consecuencias **se haga a través de una norma con rango de ley formal**...<sup>15</sup>

La tipificación tributaria es una técnica jurídica para fijar con precisión la voluntad del legislador en el ejercicio de su potestad tributaria en faz legislativa. Exige, por tanto, un esfuerzo singular, para determinar con precisión los elementos materiales del presupuesto de hecho. El ejercicio de esta potestad, es exclusiva del legislativo, prerrogativa del legislador, es el único entre las autoridades del Estado que representa al pueblo y que podría dar cumplimiento al paradigma filosófico de Locke, a fin de garantizar la legitimidad del tributo a imponerse. Exigencia que se resume en el aforismo “nullum tributum sine lege”, por tanto, no hay tributo sin ley previa. “Así, una ley describe hipotéticamente un estado de hecho, un **conjunto de circunstancias de hecho**, y dispone que la realización concreta en el mundo fenoménico, de lo que

---

<sup>15</sup> El Concepto de Tributo. César García Novoa, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario Universidad de Santiago de Compostela. España. Tax Editor. 2009. Perú. Página 231.-

*fue descrito, determina el nacimiento de una obligación de pagar un tributo*<sup>16</sup>.-

En el núcleo de este contenido, se encasilla la controversia central que se ventila en este proceso. El legislativo tiene la prerrogativa de establecer y fijar los hechos que van a ser sometidos a un gravamen **-libertad de configuración-**. El ejercicio de esta potestad es exclusiva del órgano legislativo y tal decisión, tiene que expresarse a través de un ordenamiento jurídico con la categoría de ley. La creación de un tributo está sometido al principio de Reserva de Ley en cuanto a su obligación de dar y no puede ser sustituido, por algún otro órgano del Ejecutivo. Este es el núcleo de la controversia de este proceso. *“La hipótesis de incidencia es concepto, en el sentido de que es una representación mental de un hecho o circunstancia de hecho. Más la hipótesis de incidencia no es mero y simple concepto - en la acepción filosófica del término - ya que, por definición, es una manifestación, está contenida en un enunciado legal. No es mero concepto, sí no un “concepto legal”, esto es, constatado en la ley, contenido en una proposición legislativa. Es, pues, una categoría jurídica, un ente del mundo del derecho. Como descripción hipotética, formulada por la ley, de un hecho, es un concepto jurídico – legal, y no un concepto puro y simple”*<sup>17</sup>.

El legislador tributario está exigido al esfuerzo de describir minuciosamente los elementos fácticos que servirán para construir el presupuesto de hecho. Está demás mencionarlo, pero pueden ser uno o varios hechos. Puede existir una multiplicidad de elementos que componen el presupuesto de hecho. Todos constituyen una unidad, recogida por el legislador en una norma con la jerarquía de ley, a la que debe subsumirse la conducta del sujeto pasivo, para que surta la consecuencia jurídica, la obligación tributaria. *“En cuanto categoría jurídica, la hipótesis de incidencia es una e indivisible.*

---

<sup>16</sup> Hipótesis de Incidencia Tributaria. Geraldo Ataliba. Profesor de Derecho Tributario Pontificia Universidad Católica de Sao Paulo. ARA Editores Impreso en Perú. 2011. página 63.-

<sup>17</sup> Hipótesis de Incidencia Tributaria. Geraldo Ataliba. Profesor de Derecho Tributario Pontificia Universidad Católica de Sao Paulo. ARA Editores. Impreso en Perú. 2011. página 73.-

Se trata de un ente - jurídico unitario e inescindible y el legislador, al erigirla, **puede recaudar numerosos hechos y elementos de hechos** sacados del mundo prejurídico. Desde esa perspectiva, **estos hechos componen un todo complejo**, integrado por diversos y variados elementos. Jurídicamente considerados, entre tanto, **son una unidad, sólo una cosa, sólo una categoría, y no altera su forma, necesariamente unitaria, la eventual multiplicidad de elementos de hecho que por ella es descrita**<sup>18</sup> .

Podemos concluir que, una conducta, será gravable cuando se subsuma en el presupuesto de hecho de una ley formal.

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

En su parte resolutive, sentencia de la Corte Nacional de Justicia Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, admite íntegramente la pretensión de la casacionista, la Administración Tributaria de El Oro,..."*Por todo lo expuesto este Tribunal Especializado, concluye que lo alegado por la Autoridad Tributaria de que en la sentencia recurrida existió una errónea interpretación de los arts. 1 de la Resolución NAC-DGER2005-0641; y, 66.6 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, que conllevó a la falta de aplicación del art. 66.3 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno; y, de las Directrices aplicables en multinacionales y Administraciones Tributarias de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico OCDE en la especie sí se configura.*"<sup>19</sup>...(subrayado es nuestro).-

Cargos que, para efectos del planteamiento, se podrían resumir de la siguiente manera:

<sup>18</sup> Hipótesis de Incidencia Tributaria. Geraldo Ataliba. Profesor de Derecho Tributario Pontificia Universidad Católica de Sao Paulo. ARA Editores. Impreso en Perú. 2011. página 79.-

<sup>19</sup> Sentencia dictada por la Corte Nacional de Justicia, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, El 20 de mayo de 2016, a las 13h40 por la que resolvió "casar la sentencia dictada el 25 de noviembre del 2015, las 16h43, por la sala Única del Tribunal Distrital, número 2, de lo Contencioso Tributario, con sede en la ciudad de Guayaquil, ratificando la validez y legalidad de la Resolución número 107012010RREC004658, el 11 de noviembre de 2010, expedida por el Director Regional de El Oro del Servicio de Rentas Internas.-

- I. **Errónea interpretación** de los arts. 1 de la Resolución NAC-DGER2005-0641; y, 66.6 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno
- II. **Falta de aplicación** del art. 66.3 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno y, de las **Directrices aplicables en multinacionales y Administraciones Tributarias de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico OCDE**

a) **ELEMENTOS DE HECHO, QUE VULNERAN EL DERECHO FUNDAMENTAL DE SEGURIDAD JURÍDICA.**

**1. DESPLAZAMIENTO DEL CENTRO DE LA CONTROVERSIA.-**

El H. Tribunal, juzgador de instancia, centró su análisis en determinar que la “**mediana**” calculada por la Autoridad demandada, Administración tributaria de El Oro, está excluida del presupuesto normativo.

La sentencia de Casación, desplazó el centro de la controversia a unos hechos diferentes, a los apreciados por el operador de justicia de instancia. En sentencia de instancia se apreció que, el hecho sustancial de la controversia fue “**la mediana calculada por la Administración en su Resolución**”<sup>20</sup>, a efectos de establecer las empresas comparables y proceder a aplicar el sistema de determinación de precios de transferencia. Atendiendo el

---

<sup>20</sup> Sentencia dictada por la **Corte Nacional de Justicia**, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, El 20 de mayo de 2016, a las 13h40 por la que resolvió “casar la sentencia dictada el 25 de noviembre del 2015, las 16h43, por la sala Única del Tribunal Distrital, número 2, de lo Contencioso Tributario, con sede en la ciudad de Guayaquil, ratificando la validez y legalidad de la Resolución número 107012010RREC004658, el 11 de noviembre de 2010, expedida por el Director Regional de El Oro del Servicio de Rentas Internas”.-

principio dispositivo, que fija límites objetivos al accionar de los operadores de justicia, previstos en la pretensión de la demandante de instancia, el operador de justicia centró la controversia en este hecho. La Sala a quo, conoció de varios hechos, y consideró para efectos de dilucidar la controversia sometida a su juzgamiento, fijar solamente algunos de ellos, los vinculados a su criterio, con la controversia. Apreció que solamente determinados hechos, eran necesarios para la administración de justicia de este caso ... **“(el resaltado pertenece a la Sala), del texto transcrito se aprecia que la Sala a quo, a pesar de no haber considerado el art. 66-3 del Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno, conocía del ajuste por la diferencia en los días en las cuentas por pagar, y deja de observar que”**<sup>21</sup>... La sentencia de Casación objeto de la presente acción, señaló con mucho énfasis que, la Sala a quo, conocía de otros hechos que dejó de observar, tal como se desprende del reducido fragmento citado. Para no perder el contexto, a continuación, se citará un tramo mayor en el que está incluido el contenido resaltado.

La apreciación de los hechos sometidos a consideración del Juzgador de Instancia, permitió su fijación, que es una potestad exclusiva... *“circunstancia esta que **debía ser observada** por la **Sala de instancia** en su fallo, pues se evidencia que **conocían de tales diferencias**, ya que la misma Sala en el considerando Quinto literal b) numeral 8, luego de enunciar los antecedentes de hecho, **transcriben los informes periciales** de las partes, los cuales hacen referencia a los **ajustes realizados por la Administración Tributaria al índice ROA** utilizado por la contribuyente en el informe de precios de transferencia, así como los ajustes que ha realizado el mismo contribuyente para llegar a establecer el criterio de comparabilidad necesario”*<sup>22</sup>... Se procedió al análisis de los correspondientes medios probatorios y a su respectiva valoración. La sentencia de Casación, por su parte, objeto de esta acción, expresa de manera efervescente y

---

<sup>21</sup> Sentencia dictada por la **Corte Nacional de Justicia**, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, El 20 de mayo de 2016, a las 13h40 por la que resolvió “casar la sentencia dictada el 25 de noviembre del 2015, las 16h43, por la sala Única del Tribunal Distrital, número 2, de lo Contencioso Tributario, con sede en la ciudad de Guayaquil, ratificando la validez y legalidad de la Resolución número 107012010RREC004658, el 11 de noviembre de 2010, expedida por el Director Regional de El Oro del Servicio de Rentas Internas”.-

<sup>22</sup> Ibidem.-

constante, su absoluta inconformidad, utilizando permanentemente calificativos como “**debía ser observada**”, “**deja de observar**”. De manera que, resulta claro que el juzgador de Casación, no está de acuerdo con la fijación de los hechos y menos con la valoración de los medios probatorios para su acreditación, mismos que finalmente, terminará cambiándolos, y poniendo el foco de la controversia en otros elementos materiales, medios probatorios y ofreciendo su propia valoración, que incide de manera determinante en su decisión.

En esta parte de la argumentación, es necesario evidenciar que, el juzgador de instancia, centró su análisis en determinar que la ...“**la mediana calculada por la Administración en su Resolución**”..., está fuera del presupuesto normativo. Una vez claro que, el hecho relevante para el H. Tribunal de instancia, que enfocó el elemento central de la controversia en la impugnación que el demandante de instancia formuló, respecto del cálculo de la mediana por parte de la Administración Tributaria en el acta de determinación (fiscalización) inicial, es necesario puntualizar de manera muy breve, las razones que tuvo para resolver dicha controversia. Mismas que han sido recogidas, de manera muy amplia, en la sentencia de Casación y que procederemos a citar en la misma medida que ésta lo hace. ...“**Siendo la mediana calculada por la Administración en su Resolución (ahora impugnada) el resultado del ajuste de la rotación de días de cuentas por pagar, la misma no tendría la cobertura del artículo 1citado (sic) que solo contempla las precios, montos de las contraprestaciones o márgenes de utilidad de las operaciones..**” (el resaltado pertenece a la Sala), del texto transcrito se aprecia que la Sala a quo, a pesar de no haber considerado el art. 66-3 del Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno, conocía del ajuste por la diferencia en los días en las cuentas por pagar, y **deja de observar**”<sup>23</sup>...

<sup>23</sup> Sentencia dictada por la **Corte Nacional de Justicia**, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, El 20 de mayo de 2016, a las 13h40 por la que resolvió “casar la sentencia dictada el 25 de noviembre del 2015, las 16h43, por la sala Única del Tribunal Distrital, número 2, de lo Contencioso Tributario, con sede en la ciudad de Guayaquil, ratificando la validez y legalidad de la Resolución número 107012010RREC004658, el 11 de noviembre de 2010, expedida por el Director Regional de El Oro del Servicio de Rentas Internas”.-

El eje del cuestionamiento formulado por la sentencia de Casación respecto de pronunciamiento del H. Tribunal de instancia, se enfoca en desplazar el centro de la controversia sobre elementos fácticos diferentes a los analizados. Por tanto, cuestiona también de manera severa y rigurosa, los razones que ha tenido el juzgador respecto de tales hechos, sembrando cuestionamientos respecto de la validez de esa selección - fijación de hechos- y de la valoración de los medios de prueba. ...“a pesar de esto, el Tribunal juzgador centra su análisis en determinar que la mediana calculada por la Autoridad demandada, es el resultado del ajuste de la rotación de días de cuentas por pagar, ajuste que dice, está fuera de lo estipulado en la Resolución 641 citada, que solo contempla ajustes por las precios, montos de las contraprestaciones o márgenes de utilidad de las operaciones, configurándose nuevamente una errónea interpretación de la resolución,”<sup>24</sup>...

La norma en controversia, como lo analizaremos en el siguiente acápite es la siguiente:

**RESOLUCIÓN NAC-DGER2005-0641**  
**Parámetros para determinar la mediana y el**  
**rango de plena competencia.**

*“Art. 1.- Rango de plena competencia.- Cuando por la aplicación de alguno de los métodos establecidos en el Art. 66.4 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno y sus reformas se obtengan dos o más operaciones comparables, el contribuyente deberá establecer la Mediana y el Rango de Plena Competencia de los **precios, montos de las contraprestaciones** o **márgenes de utilidad** de dichas operaciones....”<sup>25</sup>*

El H. Tribunal de instancia, resolvió que el **objeto imponible** del que se ha servido la Administración Tributaria para determinar el tributo no está previsto, en el presupuesto normativo aplicable para la materia (premisa mayor). Para todos los operadores de justicia tributaria, incluida la Sala

<sup>24</sup> Ibidem.-

<sup>25</sup> RESOLUCIÓN NAC-DGER2005-0641 , R.O. No. 188, 16 de enero de 2006.-

Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, la norma aplicable por el caso sub júdice, es la prevista en el artículo primero, de la resolución dictada por el Servicio de Rentas Internas, citada en el recuadro anterior, signada con el número 2005 – 0641. Para el Tribunal a quo, los presupuestos fácticos previstos en la norma, que sirvieron para fijar la mediana (y el rango de plena competencia), respecto del siguiente objeto imponible, fueron:

- i. Precios
- ii. Montos de las contraprestaciones, y
- iii. Márgenes de utilidad de dichas operaciones

Por tanto, no se encontraron entre los elementos materiales sometidos al gravamen...“**el resultado del ajuste de la rotación de días de cuentas por pagar**”... y, por tal razón, en congruencia con la pretensión deducida por la demandante de instancia, resolvió considerar que el procedimiento de la administración tributaria careció de cobertura legal. No se encuentra amparada en la norma citada. No es posible subsumir esta premisa menor (hechos) en la premisa mayor (norma) por cuanto los presupuestos materiales son totalmente disímiles.

Es necesario puntualizar que, el SRI en el acta de determinación (acta de fiscalización) inicial, decidió fijar la mediana como consecuencia de ...“**el resultado del ajuste de la rotación de días de cuentas por pagar**”... lo cual fue oportunamente impugnado por la demandante de instancia y por ello, la necesidad de resolver sobre el punto en sentencia de instancia. Misma que, lo descalificó y admitió la impugnación de la demandante.

Solamente para guardar el contexto de la Sentencia de Casación, me permito formular una cita mayor en la que están incluidos los fragmentos que han servido para la línea de la teoría argumentativa expuesta, de manera que, en sustancia no existe una aportación distinta a la señalada.

*...“Como señala el actor en su demanda, la norma de carácter general habilita a la administración para determinar el rango de plena competencia para precios, montos de las contraprestaciones o márgenes*

de dichas operaciones.- Siendo **la mediana calculada por la Administración en su Resolución** (ahora impugnada) el resultado del ajuste de la rotación de días de cuentas por pagar, la misma no tendría la cobertura del artículo 1citado (sic) que solo contempla las precios, montos de las contraprestaciones o márgenes de utilidad de las operaciones...” (el resaltado pertenece a la Sala), del texto transcrito se aprecia que la Sala a quo, a pesar de no haber considerado el art. 66-3 del Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno, conocía del ajuste por la diferencia en los días en las cuentas por pagar, y **deja de observar** que esta resolución contempla dos aspectos que son entre si condicionales, el primero, que es el Rango de Plena Competencia, al que en ningún momento se hace referencia; y el segundo que corresponde a la mediana, a la cual si se refiere en torno a la **mediana calculada por la Administración Tributaria**, entonces la Sala a quo omite erradamente que la norma citada en su segundo inciso señala que, si el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad registrado por el contribuyente se encuentra dentro del Rango de Plena Competencia (del primer al tercer cuartil), dicho valor se considerará como pactado entre partes independientes, en su defecto, se considerará que el valor que hubieren utilizado partes independientes es el que corresponde a la mediana; **de tal manera que la Sala de instancia debió establecer** si el valor (precios, montos de las contraprestaciones o márgenes de dichas operaciones) considerado por el contribuyente, **se encontraba o no dentro del rango de plena competencia, para luego delimitar la pertinencia o no de que la mediana** calculada por la Administración Tributaria se subsumía a la Resolución NAC-DGER2005-0641; a pesar de lo esto, el Tribunal juzgador **centra su análisis en determinar que la mediana calculada por la Autoridad demandada,** es el resultado del ajuste de

la rotación de días de cuentas por pagar, ajuste que dice, está fuera de lo estipulado en la Resolución 641 citada, que solo contempla ajustes por las precios, montos de las contraprestaciones o márgenes de utilidad de las operaciones, configurándose nuevamente una **errónea interpretación** de la resolución,”<sup>26</sup>...

## **2. Diferencias sustanciales establecidas por la Administración Tributaria en torno al plazo en las cuentas por pagar.**

La sentencia de Casación dictada por la **Corte Nacional de Justicia**, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, objeto de la presente acción, concretó el desplazamiento del centro de la controversia hacia hechos diferentes a los que sirvieron para resolver en instancia. Cuestionó de manera áspera y dura, el proceder del H. Tribunal a quo, para justificar el giro fáctico de la causa. La sentencia de Casación estimó de relevancia ...“aprecia una **diferencia relevante en la característica económica de la operación**, ya que existe una discrepancia señalada por el SRI, en los días de plazo promedio otorgados por las **relacionadas a la actora** el mismo que es superior a 141 días, en tanto que el plazo otorgado por las compañías seleccionadas por el contribuyente como comparables, es de entre 19 y 65 días; y acorde a la norma señalada art. 66-3, **al existir esta diferencia** que afecta al margen de utilidad se debe propender a eliminar sus efectos mediante ajustes técnicos razonables; **circunstancia esta que debía ser observada por la Sala de instancia en su fallo**, pues se evidencia que conocían de tales diferencias”<sup>27</sup>... En lo sustancial, es necesario destacar que, los hechos sobre los

<sup>26</sup> Sentencia dictada por la **Corte Nacional de Justicia**, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, El 20 de mayo de 2016, a las 13h40 por la que resolvió “casar la sentencia dictada el 25 de noviembre del 2015, las 16h43, por la sala Única del Tribunal Distrital, número 2, de lo Contencioso Tributario, con sede en la ciudad de Guayaquil, ratificando la validez y legalidad de la Resolución número 107012010RREC004658, el 11 de noviembre de 2010, expedida por el Director Regional de El Oro del Servicio de Rentas Internas”.-

<sup>27</sup> Sentencia dictada por la **Corte Nacional de Justicia**, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, El 20 de mayo de 2016, a las 13h40 por la que resolvió “casar la sentencia dictada el 25 de noviembre del 2015, las 16h43, por la sala Única del Tribunal Distrital, número 2, de lo Contencioso Tributario, con sede en la ciudad de Guayaquil, ratificando la validez y legalidad de la Resolución número 107012010RREC004658, el 11 de noviembre de 2010, expedida por el Director Regional de El Oro del Servicio de Rentas Internas”.-

que la sentencia de Casación pone el foco de análisis jurídico, resultan distintos de los que sirvieron para el análisis de instancia.

Se habla en todo momento, de la ...**“diferencia relevante en la característica económica de la operación”**... vinculada con las cuentas por pagar **inventarios**, de **materias primas** y **costos de ventas** que, habrían provocado disminuciones en exceso de sus costos como consecuencia de diferencias en los plazos concedidos por los proveedores relacionados versus las compañías consideradas como comparables y que se habría seleccionado, para la aplicación de los procesos de determinación mediante el sistema de precios de transferencia. En estas afirmaciones, vertidas en la parte considerativa, se fijan hechos, definitivamente diferentes a los apreciados y fijados en instancia. ...*“sin embargo, se puede apreciar que en la Resolución impugnada en el numeral 3.4.4.3, respecto a las observaciones a los **ajustes por cuentas por pagar y de inventario** realizados por la actora, que la Administración Tributaria: “...concluye que el contribuyente, al haber realizado estos ajustes por **cuentas por pagar e inventarios** en su análisis, **habría obtenido disminuciones en exceso de su costo de ventas y de sus activos operativos**, en el caso de haberse establecido precios fuera de la plena competencia. Estas disminuciones en exceso se habrían producido porque el contribuyente implícitamente consideró como de plena competencia a precios establecidos con partes relacionadas que configuraron los **valores de cuentas por pagar, inventarios y costos de venta**. El ajuste, tal como se realizó, se justificaría técnicamente por **diferencias en los plazos concedidos por los proveedores de las compañías seleccionadas** como comparables versus los plazos obtenidos por el contribuyente, pero no conduce a resultados fiables porque su cálculo parte de montos generados por precios de transferencia entre partes relacionadas, es decir los mismos precios que el análisis pretende demostrar que se realizaron en plena competencia”<sup>28</sup>...*

No solamente que son hechos diferentes, sino que sirvieron para propósitos distintos. La sentencia de Casación se sirvió

---

<sup>28</sup> Sentencia dictada por la **Corte Nacional de Justicia**, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, El 20 de mayo de 2016, a las 13h40 por la que resolvió “casar la sentencia dictada el 25 de noviembre del 2015, las 16h43, por la sala Única del Tribunal Distrital, número 2, de lo Contencioso Tributario, con sede en la ciudad de Guayaquil, ratificando la validez y legalidad de la Resolución número 107012010RREC004658, el 11 de noviembre de 2010, expedida por el Director Regional de El Oro del Servicio de Rentas Internas”.-

de estos nuevos hechos, para efectos de determinar el Rango de Plena Competencia que, sin lugar a duda, resulta un elemento necesario para la determinación mediante el sistema de Precios de Transferencia. Rango que fue fijado, en el acta de Fiscalización inicial y ratificado por la Resolución en fase administrativa, y nunca fue impugnado por el contribuyente; sin embargo, la sentencia de Casación, curiosamente, constituye este nuevo hecho en el centro de la controversia. Se traen a la controversia hechos nuevos, medios de prueba nuevos y se ofrece una nueva valoración del acervo probatorio.... **“deja de observar que esta resolución contempla dos aspectos que son entre si condicionales, el primero, que es el **Rango de Plena Competencia**, al que en ningún momento se hace referencia; y el segundo que corresponde a la mediana, a la cual si se refiere en torno a la mediana calculada por la Administración Tributaria, entonces **la Sala a quo omite erradamente que** la norma citada en su segundo inciso señala que, si el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad registrado por el contribuyente se encuentra dentro del **Rango de Plena Competencia** (del primer al tercer cuartil), dicho valor se considerará como pactado entre partes independientes, en su defecto, se considerará que el valor que hubieren utilizado partes independientes es el que corresponde a la mediana; **de tal manera que la Sala de instancia debió establecer si el valor (precios, montos de las contraprestaciones o márgenes de dichas operaciones)** considerado por el contribuyente, se encontraba o no dentro del rango de plena competencia, para luego delimitar la pertinencia o no de que la mediana calculada por la Administración Tributaria se subsumía a la Resolución NAC-DGER2005-0641”**<sup>29</sup>...

Creemos necesario insistir que, estos hechos nuevos que la sentencia de Casación ha enfocado como el centro de la controversia procesal, no fueron desconocidos por el operador de Justicia de instancia. Por el contrario, fueron debidamente señalados, sometidos al correspondiente análisis jurídico y recibieron un pronunciamiento. En la propia sentencia de

---

<sup>29</sup> Sentencia dictada por la **Corte Nacional de Justicia**, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, El 20 de mayo de 2016, a las 13h40 por la que resolvió “casar la sentencia dictada el 25 de noviembre del 2015, las 16h43, por la sala Única del Tribunal Distrital, número 2, de lo Contencioso Tributario, con sede en la ciudad de Guayaquil, ratificando la validez y legalidad de la Resolución número 107012010RREC004658, el 11 de noviembre de 2010, expedida por el Director Regional de El Oro del Servicio de Rentas Internas”.-

Casación se señala este detalle, ...“para **el Tribunal juzgador** las diferencias sustanciales establecidas por la Administración Tributaria **en torno al plazo en las cuentas por pagar no son pertinentes**, desestimando que la diferencia en días de plazo conlleva per se, una diferencia económica por el interés implícito que afecta al cumplimiento del principio de plena competencia”<sup>30</sup>. Para el Juzgador de Casación resulta sumamente claro que, los hechos sustanciales del proceso sub júdice no son los mismos que los fijados en instancia. Reconoce de manera expresa que, el jugador de instancia estimó los mismos hechos que considera como sustanciales, como no pertinentes para la resolución del caso sometido a su juzgamiento. En Reiteradas oportunidades, a lo largo de la sentencia de Casación, se insiste de manera repetitiva, hasta cansina, en que la H. Sala de instancia cometió un error y debió haber incluido hechos distintos a los fijados ... “de tal manera que la **Sala de instancia debió establecer si el valor (precios, montos de las contraprestaciones o márgenes de dichas operaciones)** considerado por el contribuyente, se encontraba o no dentro del **rango de plena competencia**, para luego delimitar la pertinencia o no de que la mediana calculada por la Administración Tributaria se subsumía a la Resolución NAC-DGER2005-0641”<sup>31</sup>...

Una vez justificado el giro fáctico de las coordenadas procesales, el centro de la controversia se trasladó a unos hechos totalmente diferentes a los fijados en instancia. En lo sucesivo, la sentencia de Casación desarrolló un nuevo escenario, con un horizonte totalmente distinto. Estos nuevos hechos, no solamente que son diferentes, sino que sirvieron para propósitos diversos. La sentencia de Casación, en lo sucesivo, se sirvió de estos nuevos hechos, a efectos de determinar que el **Rango de Plena Competencia**, se encuentre ajustado a las normas del principio de Plena Competencia, objetivo que, a su criterio sustancial, no habría logrado el contribuyente en su respectiva declaración del Impuesto a la

<sup>30</sup> Sentencia dictada por la **Corte Nacional de Justicia**, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, El 20 de mayo de 2016, a las 13h40 por la que resolvió “casar la sentencia dictada el 25 de noviembre del 2015, las 16h43, por la sala Única del Tribunal Distrital, número 2, de lo Contencioso Tributario, con sede en la ciudad de Guayaquil, ratificando la validez y legalidad de la Resolución número 107012010RREC004658, el 11 de noviembre de 2010, expedida por el Director Regional de El Oro del Servicio de Rentas Internas”.-

<sup>31</sup> Ibidem.

Renta del ejercicio , ...“la Administración demandada, “...para probar que las condiciones establecidas entre el contribuyente y su parte relacionada en el exterior cumplen **Normas con el principio de plena competencia, se realizaron los siguientes cálculos,** en base a las propias fórmulas utilizadas por el contribuyente en su informe de precios de transferencia correspondiente: **a) Se identificó la fórmula para obtener el retorno sobre activos (ROA)** utilizado por el contribuyente para identificar si sus operaciones se encuentran dentro del rango de plena competencia (...). **b) Como se mencionó, el Ajuste por Cuentas por Pagar y el Ajuste de Inventarios** fueron calculados por el contribuyente en base a los precios de transferencia en cuestionamiento, por lo que se **utilizaron las siguientes igualdades para las variables que no están en cuestionamiento (...)** **c) Con el fin de que el ajuste por cuentas por pagar no genere disminuciones en exceso por precios de transferencia en el costo de ventas, la Administración Tributaria utilizó la mediana del rango de días de cuentas por pagar de las compañías independientes (...)** **d) Con el fin de que el ajuste de inventarios no genere disminuciones en exceso por precios de transferencia en los activos operativos, la Administración Tributaria utilizó la mediana** del rango de días de cuentas por pagar de las compañías independientes (...) **e) Por último, con el fin de evaluar que las operaciones del contribuyente se hayan hecho bajo el principio de plena competencia, se reemplazaron los valores obtenidos en la ecuación (ROA)”<sup>32</sup>...**

Todos estos hechos (- a),b),c),d),e) -) no fueron apreciados ni fijados por el H. Tribunal de instancia, surgieron al centro de la controversia procesal, a partir de la sentencia de Casación. Los medios de prueba se valoraron nuevamente, como en el presente caso que, toma del Acta de Fiscalización, afirmaciones y se las tiene por ciertas, sin documento alguno que la soporte, a pesar de que fueron impugnadas oportunamente, por el contribuyente. Se admiten como válidas actuaciones de la Administración tributaria, que se ubican en el extremo de la arbitrariedad, tal como la signada con el literal e), de las previamente señaladas.

<sup>32</sup> Sentencia dictada por la **Corte Nacional de Justicia**, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, El 20 de mayo de 2016, a las 13h40 por la que resolvió “casar la sentencia dictada el 25 de noviembre del 2015, las 16h43, por la sala Única del Tribunal Distrital, número 2, de lo Contencioso Tributario, con sede en la ciudad de Guayaquil, ratificando la validez y legalidad de la Resolución número 107012010RREC004658, el 11 de noviembre de 2010, expedida por el Director Regional de El Oro del Servicio de Rentas Internas”.-

...“Por último, con el fin de evaluar que las operaciones del contribuyente se hayan hecho bajo el principio de plena competencia, se reemplazaron los valores obtenidos en la ecuación (ROA)”... Con el claro propósito de evaluar las operaciones del contribuyente, se reemplazaron determinados valores. En el presente caso los que corresponden a la ecuación ROA. Esta nueva valoración de las pruebas impidió que mi representada pudiera hacer uso de su derecho a la contradicción en la oportunidad procesal adecuada, lo cual vulneró el debido proceso, previsto en la Constitución y la independencia Judicial.

En los literales c) y d), de las señaladas, se toma por cierta la mediana... “la Administración Tributaria utilizó la mediana”, para determinar el ajuste por cuentas por pagar y el ajuste de inventarios, cuando esta fue motivo central de conocimiento, análisis, y resolución del H. Tribunal de Instancia, ... *“a pesar de lo esto, el Tribunal juzgador centra su análisis en determinar que la mediana calculada por la Autoridad demandada”*<sup>33</sup>...(SIC) La Resolución de la sentencia de Casación, es posible gracias a una nueva valoración de los medios probatorios, calificación de medios de prueba que fueron desestimados en instancia, y descalificación de otra parte sustancial del acervo probatorio. La parte considerativa que soporta la resolución de Casación, se asienta sobre la fijación de hechos nuevos. La mediana a que se refiere el literal c), es consecuencia de en un nuevo ajuste de cuentas por pagar; y, el del literal d), es consecuencia de una *ajuste de inventarios, con el fin de que ... “no genere disminuciones en exceso por precios de transferencia en los activos operativos”*... Hechos que la sentencia de Casación tuvo que apreciar, fijar y lo medios probatorios valorar nuevamente.

### 3. **CONCLUSIÓN:** VULNERACIÓN DEL DERECHO DE SEGURIDAD JURÍDICA Y AL DEBIDO PROCESO.

---

<sup>33</sup> Sentencia dictada por la Corte Nacional de Justicia, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, El 20 de mayo de 2016, a las 13h40 por la que resolvió “casar la sentencia dictada el 25 de noviembre del 2015, las 16h43, por la sala Única del Tribunal Distrital, número 2, de lo Contencioso Tributario, con sede en la ciudad de Guayaquil, ratificando la validez y legalidad de la Resolución número 107012010RREC004658, el 11 de noviembre de 2010, expedida por el Director Regional de El Oro del Servicio de Rentas Internas”.-

El derecho a la seguridad jurídica, conforme lo determina el artículo 82 de la Constitución de la República del Ecuador, “se fundamenta en el respeto a la Constitución y en la existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por las autoridades competentes”.

En relación al mencionado derecho, la Corte Constitucional ha señalado que:... “Mediante un ejercicio de interpretación integral del texto constitucional, se determina que el derecho a la seguridad jurídica es el pilar sobre el cual se asienta la confianza ciudadana en cuanto a las consecuencias jurídicas de sus actos y omisiones, y a las **actuaciones de los distintos poderes públicos**; en virtud de aquello, los actos emanados de dichas autoridades públicas deben **observar las normas que componen el ordenamiento jurídico vigente**, debiendo **además sujetarse a las atribuciones que le compete a cada órgano**”<sup>34</sup>...

En este orden de ideas, la Corte Constitucional ha mencionado también que este derecho:... “se encuentra relacionado con el **cumplimiento de la Constitución de la República**, orientado a que las personas puedan conocer y entender las normas que conforman el ordenamiento jurídico en forma previa a su aplicación por parte de las autoridades competentes, lineamientos que generan confianza acerca del respeto de los derechos consagrados en el texto constitucional”<sup>35</sup>...

Asimismo, el respeto a la seguridad jurídica se ve garantizado con la observancia de la jurisprudencia constitucional, toda vez que esto permite predecir cómo los organismos de justicia están interpretando y aplicando el derecho, y por ende, lograr certeza en el ordenamiento jurídico. De esta manera, la consolidación de la jurisprudencia constitucional garantiza no solo el derecho a la seguridad jurídica sino también el derecho a la igualdad material de los justiciables pues, se asegura que casos iguales reciban un tratamiento semejante<sup>36</sup>.

En este sentido, la Corte Constitucional del Ecuador en ejercicio de la competencia prevista en el artículo 436, numeral 6, de la Constitución de la República, y con el objeto de fortalecer el **derecho de fuente jurisprudencial**, dictó la

<sup>34</sup> Corte Constitucional del Ecuador, sentencia N.104-13-SEP-CC, caso N."0929-10-EP.

<sup>35</sup> Corte Constitucional del Ecuador, sentencia N.100-14-SEP-CC, caso N."0026-11-EP.

<sup>36</sup> Corte Constitucional del Ecuador, sentencia N.001-12-PJO-CC, caso N. 0893-09-EP y acumulados.

sentencia N.º 001-16-PJO-CC<sup>37</sup>, **precedente jurisprudencial obligatorio que establece de manera categórica el carácter vinculante de todos los criterios vertidos por la Corte Constitucional:** ...“Por su lado, el artículo 436 numeral 1 de la Constitución de la República determina el **carácter vinculante de todas las decisiones que emita la Corte Constitucional** en los casos sometidos a su conocimiento, considerando que en sus sentencias el máximo órgano de administración de justicia constitucional al ser el intérprete final y auténtico de la Constitución, desarrolla criterios interpretativos que **deben ser observados por los operadores jurídicos**. Esto, con el objeto de lograr la unificación en las decisiones constitucionales, **evitando así la generación de criterios contradictorios en circunstancias jurídicas iguales, en atención al principio de igualdad ante la ley e igualdad en la aplicación de la Ley**... De lo cual se colige entonces que todos los criterios de decisiones jurisdiccionales ...“emanados por éste órgano de administración de justicia **son de obligatorio cumplimiento, en virtud de que la Corte Constitucional al interpretar la Constitución al decidir cada caso, crea normas jurisprudenciales que se ubican al mismo nivel que la Constitución**”...

De igual manera, la sentencia N.º 002-16-SEP-CC, dictada en el caso N.2209-11-EP<sup>38</sup>, señaló:... “En tal virtud, los criterios expuestos con anterioridad por la Corte Constitucional influyen en el que hacer de las decisiones judiciales, pues, constituyen elementos **conductores de la decisión venidera del caso análogo**. De allí que, cuando se presenta en la judicatura una demanda o acción por parte de cualquier persona, comunidad, pueblo, nacionalidad o colectivo, vulnerada en uno o más de sus derechos constitucionales, y **si ese caso tiene como precedente una sentencia en la cual ya se tuteló el derecho reclamado, ha instalado condiciones de predictibilidad, por lo que, el ulterior caso necesariamente debe guardar armonía con el precedente jurisprudencial**”...

De lo anterior se colige que, la seguridad jurídica constituye un derecho y una garantía que permite que el contenido del texto constitucional y la jurisprudencia constitucional, así como de las normas infra constitucionales que conforman el ordenamiento jurídico ecuatoriano, sean observadas y aplicadas en todas sus actuaciones por operadores jurídicos y por autoridades públicas investidas de competencia para ello,

<sup>37</sup> Corte Constitucional del Ecuador, sentencia N.001-16-PJO-CC, caso N.º0530-10-JP.

<sup>38</sup> sentencia N.º 002-16-SEP-CC, dictada en el caso N.2209-11-EP

generando de esta forma en las personas la certeza respecto al goce de sus derechos constitucionales<sup>39</sup>.

Estos criterios aplicados al caso sub júdice, nos permite traer varias Sentencias de la Corte Constitucional en las que se habrían producido precedentes jurisprudenciales, puesto que ya se tuteló el derecho reclamado, en el que se habría instalado condiciones de predictibilidad y que es necesario observarlas, a fin de que se puedan generar certezas respecto de la vigencia de tales derechos constitucionales. La Sentencia No.373-17-SEP-CC, Caso No.2737-16-EP, 14/11/2017, constituye el pronunciamiento más próximo, en el que se habría producido elementos fácticos de una enorme similitud, como lo destacaremos a continuación.

Señala la referida fuente jurisprudencial que, ...“*Como se puede observar con claridad, la **Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia**, desnaturaliza el sentido y alcance del recurso de casación, ya que a pretexto de preceptos jurídicos de valoración de la prueba, **identifica un informe pericial y técnico y le da valor probatorio**, sin tener competencia para realizar una nueva valoración de la prueba debidamente actuada, **facultad exclusiva de los Tribunales de lo Contencioso Tributario**, contradiciendo aquello que el propio Tribunal advirtió como prohibido para los jueces casacionistas, esto es la posibilidad de actuar como una nueva instancia y por lo tanto, la **prohibición de realizar una nueva valoración probatoria**, lo cual rompe con la lógica de la sentencia, al utilizar premisas contradictorias y cuyo efecto último es **desnaturalizar el recurso de casación**”<sup>40</sup>...*

La misma fuente normativa, cita un pronunciamiento de la Corte Constitucional, por la se acotó el alcance y las limitaciones del Recurso de Casación...“*Dentro de los alcances del recurso de casación, se debe determinar que el mismo se concibe como un recurso extraordinario en el sentido de que únicamente procede en ciertos casos, esto es, cuando dentro de una decisión judicial se haya efectuado una transgresión a la normativa jurídica, ya sea por su falta de aplicación o errónea interpretación*”<sup>41</sup>...

<sup>39</sup> CORTE CONSTITUCIONAL DEL ECUADOR, SENTENCIA N. 229-16-SEP-CC, CASO N. 1906-15-EP.-

<sup>40</sup> Corte Constitucional, sentencia No.373-17-SEP-CC,Caso No.2737-16-EP,14/11/2017.-

<sup>41</sup> Corte Constitucional, sentencia N.156-15-SEP-CC, caso N.1052-13-EP.

La Corte Constitucional ha realizado enormes esfuerzos a efectos de brindar un perfil bastante definido de lo que debe entenderse por el Recurso de Casación, su alcance, su razón de ser y la necesidad jurídica de su vigencia en el plexo legal nacional, sentando criterios muy claros respecto a que no se trata de un recurso ordinario o de tercera instancia ... “La casación es un recurso extraordinario que fue establecido en el ordenamiento jurídico ecuatoriano a finales del siglo anterior, cuyo objetivo principal es el de analizar si en la sentencia existen violaciones a la ley, ya sea por contravención expresa de su texto, por indebida aplicación o por errónea interpretación de la misma. De esta forma, **no debe concebirse al recurso de casación como un recurso ordinario más**, sino al contrario los usuarios y operadores de justicia deben tener presente que la casación es aquel recurso de carácter extraordinario que únicamente procede respecto de una sentencia, más **no una instancia adicional en la cual se puedan analizar temas de legalidad** que ya fueron resueltos por jueces inferiores.

El papel que cumple la Corte Nacional de Justicia al ser el tribunal de casación es fundamental, ya que **realiza el control del producto de la actividad jurisdiccional de los jueces, es decir sus sentencias**”<sup>42</sup>...

La Jurisprudencia unánime de la Corte Constitucional sostiene enfáticamente que el Recurso de Casación tiene limitantes que se encuentran expresamente señaladas en la norma vigente y en el evento de duda, se ha preocupado por desarrollar a través de múltiples pronunciamientos, los contenidos sustanciales que permitan establecer los alcances de dichas normas, entre estas, las potestades de los órganos titulares de dichas funciones:... “Por lo tanto, al momento de resolver el recurso se **debe analizar únicamente la sentencia objetada por el recurrente sin que los jueces tengan competencia para actuar como una nueva instancia, conociendo temas que ya fueron resueltos y discutidos en las instancias inferiores**, como por ejemplo el análisis de **informes periciales o la procedencia y valoración de pruebas**, ya que si esto fuera así, se **desconocería la independencia interna de los jueces garantizada en la Constitución de la República**. De modo que los jueces nacionales se encuentran **impedidos de darle valor probatorio a informes periciales** que ya fueron discutidos en su momento procesal oportuno, ya que en caso de hacerlo, **desbordaría su ámbito de análisis y desnaturalizarían al recurso de casación**”<sup>43</sup>... En el presente caso, tal como hemos desarrollado ampliamente, en los romanitos i y ii, ut supra, la sentencia de

<sup>42</sup> Corte Constitucional, sentencia N.001-13-SEP-CC, caso N.1647-11-EP.

<sup>43</sup> Corte Constitucional, sentencia N.001-13-SEP-CC, caso N.1647-11-EP.

Casación, no solamente que ha procedido a apreciar hechos nuevos para incorporarlos al proceso sino que varios de estos que, oportunamente fueron apreciados por el Tribunal a quo y fijados como necesarios para resolver la controversia, finalmente, fueron eliminados; los titulares de Casación, en reiteradas oportunidades, procedieron a analizar informes periciales, el acta de fiscalización de la Administración Tributaria, la Resolución definitiva de la fase administrativa y de manera inmediata, procedió a otorgarles un valor probatorio diferente al que el Tribunal de instancia, había conferido. Se volvió a apreciar hechos y dar valor probatorio al acervo que consta de autos, lo cual de conformidad con la jurisprudencia citada provocó el desbordamiento de su ámbito de análisis y desnaturalización del Recurso de Casación.

Sobre esta prohibición, la Corte Constitucional ha emitido un sin número de pronunciamientos. Tal es el caso de lo señalado en la sentencia N.129-14-SEP- CC, en la cual precisó:... *“el recurso de **casación no se constituye en un proceso en el cual se analiza el fondo del asunto**, ya que el marco de análisis que la Corte Nacional de Justicia tiene es la debida aplicación e interpretación de la ley dentro de las decisiones sometidas a su conocimiento, **más no otras atribuciones como la valoración y práctica de la prueba que corresponden a otras instancias**”*<sup>44</sup>... Los contenidos sustanciales de los pronunciamientos de la Corte Constitucional sobre la materia son uniformes y sumamente claros al determinar que, la práctica de la prueba, así como su valoración corresponden a otras instancias. Dicho de otra manera, los titulares de la Casación no tienen atribuciones, bajo ningún concepto, para proceder a realizar diligencias que puedan considerarse como prácticas de prueba, o en su defecto, proceder analizar medios probatorios y otorgarles un determinado valor dentro del proceso. Se entiende implícito también, dentro de este contenido que, no sería admisible entrar a conocer hechos que fueron descartados por el Tribunal a quo, o medios probatorios que ya fueron debidamente analizados y que fueron oportunamente valorados por el Tribunal a quo. Todo esto, dentro del gran contexto que, no cabe entrar a un pronunciamiento sobre el fondo del asunto, motivo central de la controversia. En el presente caso, resulta que se ha hecho

<sup>44</sup> Corte Constitucional, sentencia N.129-14-SEP-CC, caso N.2232-13-EP.

caso omiso de estos múltiples precedentes jurisprudenciales, sumamente claros y se ha procedido justamente, en el sentido contrario, se han tomado hechos, se han revalorizado pruebas y todo esto, ha servido para que la sentencia de Casación pueda pronunciarse sobre el fondo del asunto. Procedimiento totalmente contrario a la jurisprudencia citada y por ello, la vulneración de nuestro derecho fundamental a la seguridad jurídica.-

... “En consecuencia y del análisis de la sentencia se desprende que la **Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia valoró prueba**, sin observar que bajo ningún concepto su **competencia podía encaminarse a desnaturalizar al recurso de casación como si fuera una instancia adicional al proceso contencioso tributario, ya que su naturaleza es la de ser un recurso extraordinario**. Por las razones expuestas, la decisión judicial impugnada incumple el requisito de lógica.

Como se aprecia, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, modifica el sentido y alcance del recurso de casación, el cual **se dirigió hacia cuestiones incidentales** del pronunciamiento del Tribunal de instancia”<sup>45</sup>...El caso que hemos tomado constituye el pronunciamiento más próximo de la Corte Constitucional, en el que se habrían producido elementos fácticos de una enorme aproximación, en los que ya se habría tutelado el derecho reclamado. En Esta línea argumentativa permítame destacar los elementos más luminosos para este propósito... “Siendo la **sentencia de instancia un pronunciamiento cuyos argumentos centrales relativos a la equivocada aplicación del método** de precios de transferencia, lo que constituye su **ratio decidendi**, y, la **casación** admitida en el recurso N.º 0334-2014 **reprocha cuestiones que atañen a la aplicación de los comparables**, que es una cuestión distinta a los argumentos centrales del fallo”... En el presente caso, objeto de la AEP (Acción Extraordinaria de Protección), resulta que la sentencia de instancia centró la controversia en la discusión vinculada con la determinación de “la mediana” y ésta constituyó su ratio decidendi; sin embargo, la Casación reprochó cuestiones que atañen a la aplicación de los comparables que es una cuestión distinta a los argumentos centrales del fallo. Cabe entonces con holgura la expectativa que, se habrían instalado... **“condiciones de predictibilidad, por lo que, el ulterior**

<sup>45</sup> Corte Constitucional, sentencia No.373-17-SEP-CC, Caso No.2737-16-P, 14/ 11/ 2017.-

**caso necesariamente debe guardar armonía con el precedente jurisprudencial**<sup>46</sup>...

Ratificando el criterio vertido la Corte Constitucional señaló en dicho caso ... “En consecuencia y del análisis de la sentencia se desprende que la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia **desnaturalizó el recurso de casación** como si en dicho recurso extraordinario **fuere viable suplir las omisiones de las partes en cuestiones de hecho**. Por las razones expuestas, la decisión judicial impugnada incumple el requisito de lógica.

Ahora bien, del análisis del presente caso, se desprende que la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, al dictar la sentencia de 9 de diciembre de 2016 a las 08:53, **procede a valorar la prueba presentada en el proceso, esto es el informe pericial** del ingeniero Marión Campaña, lo cual por disposición de la Ley de Casación y conforme lo señalado en reiterada jurisprudencia<sup>47</sup>, **no le está permitido, puesto que se desnaturaliza la esencia de este recurso, ya que transforma a la Sala de Casación en una instancia adicional, por lo tanto este comportamiento lesiona el derecho a la seguridad jurídica**, sin tomar en cuenta que como ya se ha pronunciado la Corte Constitucional en el caso de la actividad jurisdiccional, el respeto a la **seguridad jurídica es fundamental, puesto que se asegura que las autoridades jurisdiccionales en la resolución de los casos sometidos a su conocimiento observen lo dispuesto en la normativa jurídica** y en función de aquello, resuelvan los diferentes procesos con observancia del trámite propio correspondiente, **de ahí deviene la relación directa de la seguridad jurídica con el derecho constitucional al debido proceso en la garantía del juzgamiento a una persona ante un juez o autoridad competente con observancia del trámite propio de cada procedimiento consagrado en el artículo 76 numeral 3 de la Constitución**<sup>48</sup>...

<sup>46</sup> Sentencia N.002-16-SEP-CC, dictada en el caso N.2209-11-EP

<sup>47</sup> Es importante señalar que la **imposibilidad de valorar prueba y hechos en la sustanciación de un recurso de casación**, ha sido **advertida por el propio organismo de justicia: Corte Nacional de Justicia**, Sala de lo Contencioso Tributario, sentencia dictada el 3 de septiembre de 2010, a las 15:00 dentro del recurso de **casación No. 401-2009**, publicada en el Registro Oficial N.º suplemento 327 de 31 de agosto de 2012. Véase también la sentencia dictada el 30 de agosto de 2010, a las 11:30 dentro del recurso de **casación N.º 267- 109**, publicada en el Registro Oficial N.º suplemento 327 de 31 de agosto de 2012

<sup>48</sup> Corte Constitucional, sentencia No.373-17-SEP-CC, Caso No.2737-16-P,14/11/2017.-

Finalmente, la La Corte Constitucional resolvió el caso que nos ha servido como precedente jurisprudencial, de la siguiente manera... “*En base a los criterios jurisprudenciales antes expuestos, se puede colegir que las **sentencias dictadas por la Corte Nacional de Justicia, deben observar las disposiciones legales y jurisprudenciales vigentes que regulan el recurso de casación, evitando desnaturalizar el mismo y actuar nuevamente como una instancia adicional a la justicia ordinaria.***

*En esta línea, la Corte Constitucional del Ecuador, en la sentencia N.° 002-15-SEP- CC, determinó: Siendo así, los jueces nacionales, en el conocimiento de un recurso de casación, deben actuar conforme a sus competencias constitucionales y legales, esto es, **analizando la decisión contra la cual se propone el recurso en contraposición con los fundamentos del mismo, encontrándose impedidos de analizar los hechos que originan el caso concreto y de efectuar una valoración de la prueba, ya que aquello es una atribución privativa de los órganos de instancia***<sup>49</sup>

*Sobre la base de lo anotado y de conformidad con lo analizado en el problema jurídico anterior, la **Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia actuó como una instancia adicional dentro de la estructura jurisdiccional estatal, en tanto ha emitido una sentencia en la cual se otorga valor probatorio a un informe pericial, pronunciándose así, sobre temas de legalidad y valoración probatoria.** De este modo, **ejerció competencias no atribuidas** a las Salas de la Corte Nacional de Justicia, además de **no haber dado el trámite correspondiente** a cada procedimiento, de conformidad con la Constitución y la ley.*

De esta forma, se evidencia que la **Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, actuó como Tribunal de Apelación, en ejercicio de competencias que no tiene**, lo cual generó que se **inobserve la esencia del recurso de casación**, en tanto **no se le dio el trámite que correspondía**. Por lo que, la Corte Constitucional concluye que la sentencia analizada **vulneró los derechos constitucionales a la seguridad jurídica y al debido proceso** en la garantía del juzgamiento de una persona con observancia del trámite propio de cada procedimiento<sup>50</sup>...-

<sup>49</sup> Corte Constitucional del Ecuador, sentencia N.002-15-SEP-CC, caso N.1370-14-EP.

<sup>50</sup> Corte Constitucional del Ecuador, sentencia N. 071-16-SEP-CC, caso N.1933-15-EP.

**b) ELEMENTOS DE DERECHO, QUE VULNERAN EL DERECHO FUNDAMENTAL DE SEGURIDAD JURÍDICA.**

**1. CAUSALES DE CASACIÓN,**

La causal de la que se sirvió la Administración Tributaria, para deducir el recurso extraordinario de Casación, que concluyó con la sentencia objeto de la acción que se ventila, corresponde al numeral 1, del artículo 3, de la Ley de Casación<sup>51</sup>, “*El recurso de casación sólo podrá fundarse en las siguientes causales: 1ra. Aplicación indebida, **falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho**, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, en la sentencia o auto, que hayan sido determinantes de su parte dispositiva*”...(subrayado y negrillas son nuestros), cargos contra la sentencia de instancia que podrían resumirse de la siguiente manera :

- i.** Errónea interpretación de normas de derecho, y
- ii.** falta de aplicación de normas de derecho

Tal como lo expresamos ut supra, la **Corte Nacional de Justicia**, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, en su parte resolutive, admitió íntegramente la pretensión de la casacionista, la Administración tributaria de El Oro, ...“Por todo lo expuesto este Tribunal Especializado, concluye que lo alegado por la Autoridad Tributaria de que en la sentencia recurrida existió una **errónea interpretación** de los arts. 1 de la Resolución NAC-DGER2005-0641; y, 66.6 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, que

---

<sup>51</sup> **LEY DE CASACION**, Codificación 1, R.O.S. 299 de 24-mar.-2004.-

conllevó a la **falta de aplicación** del art. 66.3 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno; y, de las **Directrices aplicables en materia de Precios de Transferencia a empresas multinacionales y Administraciones Tributarias de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico OCDE** en la especie sí se configura.<sup>52</sup>...(subrayado es nuestro).-

## 2. CORTE NACIONAL ADMITE CARGOS DE “**ERRÓNEA INTERPRETACIÓN**” Y “**FALTA DE APLICACIÓN**” .-

Los sentencia de Casación admite la pretensión íntegra del recurrente, la Administración Tributaria, que sustentó su recurso, en la causal primera del artículo 3 de la Ley de Casación, conocida como la violación directa de la norma sustantiva o denominados “errores in iudicando”. Concreta los cargos como “**errónea interpretación**” de los arts. 1 de la Resolución NAC-DGER2005-0641; y, 66.6 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, que conllevó a la “**falta de aplicación**” del art. 66.3 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno; y, de las **Directrices aplicables en materia de Precios de Transferencia a empresas multinacionales y Administraciones Tributarias de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico OCDE.**-

## 3. **ERRONEA INTERPRETACIÓN DE NORMAS.**-

La causal primera del artículo 3 de la Ley de Casación, ...“contiene los denominados **errores in iudicando** en la sentencia, en

---

<sup>52</sup> Sentencia dictada por la **Corte Nacional de Justicia**, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, El 20 de mayo de 2016, a las 13h40 por la que resolvió “casar la sentencia dictada el 25 de noviembre del 2015, las 16h43, por la sala Única del Tribunal Distrital, número 2, de lo Contencioso Tributario, con sede en la ciudad de Guayaquil, ratificando la validez y legalidad de la Resolución número 107012010RREC004658, el 11 de noviembre de 2010, expedida por el Director Regional de El Oro del Servicio de Rentas Internas”.-

otras palabras, la **violación directa de la norma sustantiva** señalada por el recurrente. **DÉCIMO:** ALCANCE DOCTRINARIO DEL ERROR.- Los vicios que el recurrente acusa al fallo de instancia, doctrinariamente es la **Errónea Interpretación de normas**. En palabras de Luis Armando Tolosa: **“La 'errónea interpretación' se comete en la premisa mayor de la sentencia, es decir, en la ley objeto de aplicación, por desconocimiento del sentenciador de los principios hermenéuticos o interpretativos de la ley; ante textos oscuros o dudosos no tienen en cuenta las fuentes formales del derecho y confunde las clases de interpretación”** (Teoría y Técnica de la Casación, pág. 359, primera edición, Ediciones Doctrina y Ley Ltda., Bogotá, Colombia, 2005). Humberto Murcia Ballén enseña que la errónea interpretación, al contrario de las otras violaciones legales (falta de aplicación y aplicación indebida), **no se trata de un yerro sobre la “relación entre el hecho específico concreto y el hecho hipotetizado en la norma jurídica, sino de un error acerca del contenido de esta”** (Recurso de Casación Civil, Sexta Edición, Ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez, 2005, Bogotá Colombia, páginas 328 a 334)<sup>53</sup>.

#### **4. NORMAS DE DERECHO, ACUSADAS DE ERRÓNEA INTERPRETACIÓN .-**

Las normas de derecho, acusadas de errónea interpretación, por parte de la sentencia de Casación, Son las siguientes:

- i. Resolución NAC-DGER2005-0641<sup>54</sup>
- ii. Art. 66-6, Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno<sup>55</sup>

### **RESOLUCIÓN NAC-DGER2005-0641**

<sup>53</sup> Sentencia dictada por la **Corte Nacional de Justicia**, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, El 22 de Septiembre de 2020, a las 16h38, dentro del **Juicio No: 09503201500095**, seguido por la empresa Reybanpac, contra la Directora Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, de Guayaquil.-

<sup>54</sup> R.O. No. 188, 16 de enero de 2006.-

<sup>55</sup> R.O.S. No. 494, 31 de diciembre de 2004.-

**Parámetros para determinar la mediana y el rango de plena competencia.**

*“Art. 1.- Rango de plena competencia.- Cuando por la aplicación de alguno de los métodos establecidos en el Art. 66.4 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno y sus reformas se obtengan dos o más operaciones comparables, el contribuyente deberá establecer la Mediana y el Rango de Plena Competencia de los precios, montos de las contraprestaciones o márgenes de utilidad de dichas operaciones.*

*Si el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad (en adelante "Valor") registrado por el contribuyente se encuentra dentro del Rango de Plena Competencia, dicho Valor se considerará como pactado entre partes independientes. En su defecto, se considerará que el Valor que hubieren utilizado partes independientes es el que corresponde a la Mediana...*

**“Art. 66-6.- Referencia Técnica en Materia de Precios de Transferencia.-** Como referencia técnica para lo dispuesto en este Capítulo, se utilizarán las **“Directrices en Materia de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias”**, aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) en 1995, en la medida en que las mismas sean congruentes con el mandato del artículo 91 del Código Tributario, con las disposiciones de este Decreto y con los tratados celebrados por Ecuador”.

**5. ERRÓNEA INTERPRETACIÓN DE LA RESOLUCIÓN NAC-DGER2005-0641.-**

La sentencia de Casación, en la parte pertinente con la formulación y justificación de los cargos que acusa a la sentencia de instancia, respecto de errónea interpretación de la Resolución NAC-DGER2005-064, señala a texto expreso, lo siguiente:

...“entonces **la Sala a quo omite erradamente que la norma citada en su segundo inciso señala que,** *si el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad registrado por el contribuyente se encuentra dentro del Rango de Plena Competencia (del primer al tercer cuartil), dicho valor se considerará como pactado entre partes independientes, en su defecto, se considerará que el valor que hubieren utilizado partes independientes es el que corresponde a la mediana; **de tal manera que la Sala de instancia debió establecer si el valor (precios, montos de las contraprestaciones o márgenes de dichas operaciones) considerado por el contribuyente, se encontraba o no dentro del rango de plena competencia, para luego delimitar la pertinencia o no de que la mediana calculada por la Administración Tributaria se subsumía a la Resolución NAC-DGER2005-0641;** a pesar de lo esto, el Tribunal juzgador centra su análisis en determinar que la mediana calculada por la Autoridad demandada, es el resultado del ajuste de la rotación de días de cuentas por pagar, ajuste que dice, **está fuera de lo estipulado en la Resolución 641 citada, que solo contempla ajustes por las precios, montos de las contraprestaciones o márgenes de utilidad de las operaciones, configurándose nuevamente una errónea interpretación de la resolución,** dado que, por la naturaleza técnica que reviste la determinación del cumplimiento del principio de plena competencia, era necesario establecer si la actora en el informe de precios de transferencia presentado, efectivamente cumplió con lo estatuido en el art. 66.6 del Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno, ante lo cual el Tribunal juzgador afirma que “...**se refleja del análisis contenido en la Resolución que el contribuyente CARTONERA ANDINA S.A. ha cumplido el artículo 66.6 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno que prevé la utilización de las "Directrices en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias..."**”,*

6. De este contenido, se desprende que la acusación se circunscribe a señalar los siguientes cargos:

- i. **...“la Sala a quo omite erradamente que la norma citada en su segundo inciso señala que”...**

El cargo que se acusa a la sentencia de instancia, es el de “**Errónea Interpretación**” de normas de derecho, mismo que ya señalamos, en doctrina se entiende en palabras de Luis Armando Tolosa: “**por desconocimiento del sentenciador de los**

**principios hermenéuticos o interpretativos de la ley; ante textos oscuros o dudosos no tienen en cuenta las fuentes formales del derecho y confunde las clases de interpretación**<sup>56</sup>. O en su defecto, como lo señala Humberto Murcia Ballén, “**no se trata de un yerro sobre la “relación entre el hecho específico concreto y el hecho hipotetizado en la norma jurídica, sino de un error acerca del contenido de esta**<sup>57</sup>. O como señala, la propia sentencia de Casación, citando al mismo autor, Humberto Murcia Ballén “**Se trata de la *exégesis equivocada de la norma* en su *contenido mismo, independientemente de las cuestiones de hecho debatidas en la sentencia* y del caso que trata de regular. *La norma jurídica es la que gobierna el asunto, pero en sentido diverso, por lo tanto, yerra en el enfoque verdadero de ella, en su espíritu y alcances. Hay entonces insuficiencia del juicio* o exceso al formularlo. El sentenciador acierta en la norma pero falla en su verdadero significado, alejándose de su espíritu y finalidad.**<sup>58</sup>” Para la procedibilidad de la causal es indispensable que, los operadores de justicia, coincidan con la identificación plena de la norma de derecho utilizada. De manera que, la interpretación brindada provenga de la misma disposición normativa. Por tanto, la expresión del contenido sustantivo de la norma debe diferir de la que el sentenciador cree que corresponde, respecto de un precepto normativo cuya identificación, no tiene duda alguna. La elección de la norma adecuada para regular la materia es un punto de coincidencia total, para la procedibilidad, de esta causal. No debe existir discrepancia alguna respecto de la norma que regula la materia, no así respecto de su contenido. El error de

<sup>56</sup> Teoría y Técnica de la Casación, pág. 359, primera edición, Ediciones Doctrina y Ley Ltda., Bogotá, Colombia, 2005, citada en la Sentencia dictada por la **Corte Nacional de Justicia**, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, el 22 de Septiembre de 2020, a las 16h38, dentro del **Juicio No:** 09503201500095, seguido por la empresa Reybanpac, contra la Directora Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, de Guayaquil.-

<sup>57</sup> Recurso de Casación Civil, Sexta Edición, Ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez, 2005, Bogotá Colombia, páginas 328 a 334, citado en la Sentencia dictada por la **Corte Nacional de Justicia**, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, El 22 de Septiembre de 2020, a las 16h38, dentro del **Juicio No:** 09503201500095, seguido por la empresa Reybanpac, contra la Directora Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, de Guayaquil.-

<sup>58</sup> Sentencia dictada por la **Corte Nacional de Justicia**, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, El 20 de mayo de 2016, a las 13h40 por la que resolvió “casar la sentencia dictada el 25 de noviembre del 2015, las 16h43, por la sala Única del Tribunal Distrital, número 2, de lo Contencioso Tributario, con sede en la ciudad de Guayaquil, ratificando la validez y legalidad de la Resolución número 107012010RREC004658, el 11 de noviembre de 2010, expedida por el Director Regional de El Oro del Servicio de Rentas Internas”.-

interpretación de la norma de derecho se produce respecto de un alcance mayor o menor, o de su contenido sustantivo en sí mismo.

En el caso sub júdice, resulta que no se produce esta coincidencia respecto de la norma que regula la materia. La sentencia de instancia consideró que, la norma que regula la materia es el **inciso primero** del artículo citado ( *Cuando por la aplicación de alguno de los métodos establecidos en el Art. 66.4 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno y sus reformas se obtengan dos o más operaciones comparables, el contribuyente deberá establecer la Mediana y el Rango de Plena Competencia de los precios, montos de las contraprestaciones o márgenes de utilidad de dichas operaciones.*). La sentencia de Casación, por su parte, consideró que, la norma que regula la materia es el **segundo inciso** del artículo citado (*Si el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad (en adelante "Valor") registrado por el contribuyente se encuentra dentro del Rango de Plena Competencia, dicho Valor se considerará como pactado entre partes independientes. En su defecto, se considerará que el Valor que hubieren utilizado partes independientes es el que corresponde a la Mediana...*). Razón por la que, cuando justifica el operador de Casación, el cargo formulado, se refiere siempre que **“la Sala a quo omite erradamente que la norma citada en su segundo inciso señala que”...**

El cargo formulado contra la sentencia del H. Tribunal a quo, se sintetiza en acusarla de haber omitido erradamente la norma contenida en el segundo inciso del artículo controvertido. Resulta claro que, el H. Tribunal de instancia, no se sirvió del segundo inciso de la norma controvertida y por tanto, en momento alguno, expresó su criterio respecto de su contenido normativo, de manera que, no puede haber un error de interpretación respecto de dicha regla. Es indispensable que el sentenciador de instancia haya utilizado la regla normativa que se acusa de haberla interpretado erróneamente. La acusación vertebrada en la sentencia de Casación es de haber omitido el contenido normativo del segundo inciso, del artículo controvertido. No se ajusta a la exigencia del presupuesto normativo de la Ley de Casación para que se produzca la errónea interpretación, ni a los innumerables casos de amplia cobertura doctrinaria. ...“*El análisis del vicio de interpretación errónea*

tiene como **primer supuesto**, el que la norma que se acusa, como entendida en sentido o alcance diferente al que le corresponde, **haya sido aplicada en el fallo**; de lo cual deviene que para fundamentar el recurso de casación por este vicio **la norma necesariamente debe haber sido utilizada en el fallo, produciendo efectos en él**<sup>59</sup>... “el **primer presupuesto para la procedencia** del recurso por esta causal y vicio, es que el **Tribunal de instancia efectivamente haya aplicado la norma** (...) En el presente caso, se verifica que en el considerando séptimo del fallo recurrido (que es donde supuestamente se habría incurrido en el yerro acusado y que inclusive el recurrente lo transcribe), en ninguna parte el Tribunal de instancia cita, considera o se refiere siquiera los artículos 66-2 y 66-3 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno. Consecuentemente, **si los mencionados artículos jamás fueron aplicados en la sentencia recurrida, entonces resulta imposible que dichos artículos hayan sido erróneamente interpretados**<sup>60</sup>...

No tiene entonces, una explicación<sup>61</sup> que permita establecer la pertinencia de la aplicación de las normas señaladas, causales en que se sustenta el recurso deducido, en la sentencia de Casación a los presupuestos de hecho, en el ejercicio de esta potestad pública, en que se determinan derechos y obligaciones de mi representada, con lo cual se habría vulnerado el derecho al debido proceso.

En el mismo cuerpo normativo utilizado, Ley de Casación, se contemplan otros cargos en el mismo artículo tercero, numeral primero que hubieran podido servir de mejor manera, para este propósito, como el de “falta de aplicación”.

---

<sup>59</sup> Sentencia dictada por la CORTE NACIONAL DE JUSTICIA DEL ECUADOR **SALA DE LO CIVIL Y MERCANTIL**, Juicio No-729-2013, Jueza Ponente: María Rosa Merchán Larrea Quito, 31 de octubre de 2014, las 08h41.-

<sup>60</sup> Juicio No.0950220130100, sentencia dictada por la CORTE NACIONAL DE JUSTICIA DEL ECUADOR **SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO**, Quito, lunes 28 de enero del 2019, las 12h00.-

<sup>61</sup> **Art. 76.-** En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al **debido proceso** que incluirá las siguientes garantías básicas:... 7. El derecho de las personas a la **defensa** incluirá las siguientes garantías:... l) Las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas. **No habrá motivación si en la resolución ...no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho.** CONSTITUCION DE LA REPUBLICA DEL ECUADOR. Decreto Legislativo 0 .R O. 449 de 20-oct.-2008.-

- ii. **“de tal manera que la Sala de instancia debió establecer si el valor (precios, montos de las contraprestaciones o márgenes de dichas operaciones)”...**

El cargo que se acusa a la sentencia de instancia, es la de **“Errónea Interpretación”** de normas de derecho, que tiene determinados elementos que han sido puntualizados, de manera muy concreta por la jurisprudencia y doctrina aplicable a la materia. A pesar de ello, en la motivación de la sentencia de Casación, no encontramos precisamente los adecuados. Por el contrario, las acusaciones y cargos formulados en contra de la sentencia de instancia apuntan hacia objetivos diferentes. En la afirmación que comentamos, que forma parte de los justificativos brindados en sentencia de Casación, el cargo de errónea interpretación se lo fundamenta en que la H. Sala de instancia, ... ***“debió establecer si el valor (precios, montos de las contraprestaciones o márgenes de dichas operaciones) considerado por el contribuyente, se encontraba o no dentro del rango de plena competencia, para luego delimitar la pertinencia o no de que la mediana calculada por la Administración Tributaria se subsumía a la Resolución NAC-DGER2005-0641”...***

Se acusa al operador de instancia, de no haber hecho lo correcto. De no haber actuado conforme correspondía. Lo que debió hacer (primero), es establecer si los valores usados por el contribuyente para sus cálculos, se encontraban dentro del **rango de plena competencia**. Para luego (segundo), delimitar la pertinencia de la **mediana**. Estos elementos no solo que resultan ajenos al cargo formulado contra la sentencia del H. Tribunal de instancia, ninguno de ellos aporta a favor de la acreditación y fundamentación de la acusación formulada, por el contrario, son elementos totalmente ajenos; pero, además, debemos señalar que, no tiene fundamento alguno en el que pueda sustentar esta exigencia, por lo que resulta arbitraria. La norma que regula la materia no establece orden secuencial alguno, a efectos de verificar los elementos que servirán para soportar el principio de plena competencia. Señala la mediana y el rango de plena competencia, como elementos necesarios para determinar el principio de plena competencia. Sin

embargo, tengamos presente que al momento de la enumeración primero se refiere a la mediana y luego al rango de plena competencia. Razón, por la que, parecería, la sentencia del H. Tribunal de instancia se pronunció por la mediana y en vista de que no encontró elementos justificativos en el procedimiento de cómo fue determinado por parte de la Administración Tributaria, definitivamente, no extendió su análisis a la siguiente exigencia.

**RESOLUCIÓN NAC-DGER2005-0641**

**Parámetros para determinar la mediana y el rango de plena competencia.**

*“Art. 1.- Rango de plena competencia.- Cuando por la aplicación de alguno de los métodos establecidos en el Art. 66.4 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno y sus reformas se obtengan dos o más operaciones comparables, el contribuyente deberá establecer la **Mediana** y el **Rango de Plena Competencia** de los precios, montos de las contraprestaciones o márgenes de utilidad de dichas operaciones.*”

**iii. La causal y el cargo, “errónea interpretación”, que admite la sentencia de Casación, exige la identidad de la premisa mayor.**

En la línea argumentativa trazada, hemos señalado con detalle que en el caso sub júdice, no existe una identificación plena del precepto normativo que se acusa de errónea interpretación. En el acápite anterior, hemos ofrecido abundantes razones con el propósito de explicitar esta afirmación. Es necesario hacer hincapié en esta ocasión que, adicionalmente, el precepto normativo elegido por el H. Tribunal de instancia como necesario para resolver la controversia sometida a su conocimiento, es distinto al que considera para el mismo propósito la sentencia de Casación, pero curiosamente, además, no se brindan razones jurídicas y racionales suficientes que, permitan llegar a la convicción de que este precepto normativo utilizado por el juzgador de instancia fue

inadecuado, incorrecto y menos, erróneamente interpretado como se acusa. *No aplicó la norma en su contenido...* **“Devis Echandía considera que el vicio jurídico “errónea interpretación” se determina “porque existe una norma legal cuyo contenido o significado se presta a distintas interpretaciones, y el tribunal, al aplicarla, siendo aplicable al caso (pues si no lo es habría indebida aplicación) le da la que no corresponde a su verdadero espíritu”. Así, el vicio previsto en la legislación ecuatoriana como “errónea interpretación” parte de la hipótesis de que la norma señalada como infringida fue aplicada por el tribunal de instancia y para su configuración, el o la recurrente debe consignar en qué consiste el error de interpretación o en el sentido o alcance de la norma y cuál es, desde su punto de vista la correcta interpretación, sentido o alcance que ésta tiene” ...**<sup>62</sup>

El operador de Justicia de instancia adoptó una resolución, sustentado de unas tablas procesales, que contienen determinados hechos y actuaciones procesales probatorias que condujeron a estructurar La premisa menor. La apreciación de estos hechos y su fijación son una potestad exclusiva del juez de instancia, conforme a varios principios expresamente enunciados en nuestro ordenamiento constitucional y legal, como el principio de independencia o el principio dispositivo, recogido ampliamente en un sinnúmero de jurisprudencias tanto de orden Constitucional cómo a nivel de la Corte Nacional de Justicia... *“al momento de resolver el recurso se debe analizar únicamente la sentencia objetada por el recurrente, **sin que los jueces tengan competencia para analizar temas de mera legalidad, que ya fueron resueltos y discutidos en las instancias inferiores**, como por ejemplo la procedencia y **valoración de pruebas**, ya que si esto fuera así, se **desconocería la independencia interna** de los Tribunales Distritales de lo Fiscal garantizada en la Constitución de la República en el artículo 168 numeral 1, que reza: “Los órganos de la Función Judicial gozarán de independencia interna y externa” ... “se evidencia una norma que restringe la competencia de los jueces de Casación, limitándolos únicamente hacia el análisis de la sentencia y de los hechos establecidos en la misma, **ya que permitirles valorar la prueba nuevamente sería convertir al más alto Tribunal de legalidad, en una nueva instancia**” ... “el debido proceso representa, sin ninguna duda, el eje articulador de la validez procesal, toda vez que la vulneración de sus garantías constituye un atentado grave a los derechos de las personas dentro de una causa, y consecuentemente representa una **vulneración al Estado y a su seguridad jurídica**, considerando que dichas normas del debido proceso son las encargadas de asegurar que una causa se ventile bajo el total respeto de derechos y garantías constitucionales”<sup>63</sup>...*

<sup>62</sup> Sentencia, **Juicio No:** 09501201700270, CORTE NACIONAL DE JUSTICIA DEL ECUADOR **SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO, Fecha de Notificación: 05 de septiembre de 2017.-**

<sup>63</sup> Sentencia N.º 180-14-sep-CC, caso n.º 1585-13-EP, **CORTE CONSTITUCIONAL DEL ECUADOR. S R O N° 374, 13 de noviembre de 2014 .-**

La ratio decidendi del operador de instancia giró alrededor de establecer la mediana y la mecánica para su determinación, en cumplimiento a lo expresamente previsto en el ordenamiento que regula la materia, misma que, ha sido citada por reiteradas ocasiones:

**RESOLUCIÓN NAC-DGER2005-0641**

**Parámetros para determinar la mediana y el rango de plena competencia.**

*“Art. 1.- Rango de plena competencia.- Cuando por la aplicación de alguno de los métodos establecidos en el Art. 66.4 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno y sus reformas se obtengan dos o más operaciones comparables, el contribuyente deberá establecer la **Mediana** y el **Rango de Plena Competencia** de los precios, montos de las contraprestaciones o márgenes de utilidad de dichas operaciones.*

La propia sentencia de Casación objeto de la presente acción, ha señalado de manera expresa que, el operador de instancia prácticamente concentró su pronunciamiento en la determinación de la mediana. En su parte considerativa, la sentencia de instancia, brindó una serie de justificativos que permiten confirmar que, efectivamente, la Administración Tributaria realizó una operación arbitraria, al margen del ordenamiento legal. Más allá de la valoración que pudiera de manera subjetiva admitirse, lo importante es destacar a que, para este efecto, fueron necesarios determinados hechos y un sinnúmero de medios probatorios. Hubo la necesidad de fijar ciertos hechos y valorar un acervo probatorio determinado. Todos estos elementos materiales sirvieron y aportaron profusamente para justificar la premisa menor y permitir la subsunción de estos hechos al presupuesto normativo y adoptar la decisión, por el operador de instancia... *“En materia de casación **no** es procedente que el Tribunal de Casación vuelva a valorar la prueba, como pretende el recurrente, pues tal tarea corresponde a la actividad autónoma del juzgador de instancia, conforme lo ha expresado la Corte de Casación en innumerables fallos cuando ha expresado: “La doctrina de Casación Civil **atribuye a la soberanía del tribunal de instancia la apreciación de la fuerza probatoria de los distintos medios que no estén sujetos a tarifa legal.- Esta soberanía significa que el mérito valorativo que de tales medios desprenda el Tribunal de Instancia o su desestimación al considerarlas insuficientes para adquirir su convicción, pertenecen al criterio soberano del juzgador de instancia y no puede ser modificado por la Corte de Casación** menos que se desconozca la evidencia manifiesta que de ellos aparezca”.* (Manuel

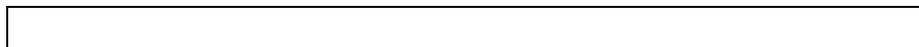
Tama, *El Recurso de Casación en la jurisprudencia nacional*, Tomo I, EDILEX S.A., Guayaquil, 2003, pág. 21). **En todo caso, la transgresión de las normas de valoración de la prueba tiene que ser atacada a través de la causal tercera de casación**<sup>64</sup>...

Todos estos elementos materiales no fueron cuestionados, en cuanto a su contenido material y funcionalidad como premisas necesarias para las inferencias en el proceso lógico de subsunción. La sentencia de Casación haciendo uso del principio de iura novit curia, buscó una regla diferente. Una norma cuyos presupuestos fácticos normativos, son distintos. Por tanto, la exigencia material de la premisa menor, resultó totalmente diferente. Razón ésta por la que, el principal objeto de sus acusaciones resultaron los hechos y la valoración de los medios probatorios que constan en las tablas procesales de instancia, a efectos de ajustarlos a la nueva norma seleccionada. La sentencia de Casación considera que prevalece sobre este contenido normativo inicial, el principio de plena competencia, mismo que abre la puerta para que se apliquen ordenamientos jurídicos ajenos a los vigentes formal y materialmente, en el Ecuador. ... *“la Autoridad Tributaria **en aplicación del principio de plena competencia** procede a realizar los **ajustes técnicos necesarios al precio pactado originalmente**, cuyo objeto es corregir los resultados declarados por la empresa que interactuó con la relacionada, de esta forma para el establecimiento y aplicación del **principio de plena competencia** se utilizarán los métodos establecidos en el Reglamento de Aplicación a Ley de régimen Tributario interno, entre ellos nos interesa el Método alternativo de Márgenes Transaccionales de Utilidad Operacional, que consiste en fijar el precio a través de la determinación, en transacciones con partes relacionadas, de la utilidad operacional que hubieren obtenido partes independientes en operaciones comparables, con base en factores de rentabilidad que **toman en cuenta variables tales como activos, ventas, costos, gastos o flujos de efectivo**; ahora bien, para establecer los ajustes a los precios utilizados en las operaciones, se debe considerar lo que establece el **art. 66-3 del Reglamento de aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno**, que las operaciones son comparables, cuando no existen diferencias entre las características económicas relevantes de éstas, que afecten de manera significativa el precio o valor de la contraprestación o margen de utilidad a que hacen referencia los métodos establecidos, y en caso de existir diferencias, que su efecto pueda eliminarse mediante ajustes técnicos razonables; para determinar si estas operaciones son comparables o si existen diferencias significativas que deben ajustarse, se tendrán en cuenta dependiendo del método utilizado entre otras: las características de los bienes o de los servicios, los términos contractuales, las circunstancias económicas y las estrategias de negocio; en el mismo orden de ideas, en el **art. 66-6 del Reglamento citado**, se establece que como referencia técnica en materia de precios de transferencia, se utilizarán las **“Directrices en Materia de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias”**, aprobadas*

<sup>64</sup> Expediente de Casación 128, Registro Oficial Suplemento 50 de 18-sep.-2013 CORTE NACIONAL DE JUSTICIA SALA DE LO CIVIL, MERCANTIL Y FAMILIA, Quito, 16 de febrero de 2011, las 16H12, Juicio No. 853-2009 ER.-

**por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) en 1995”<sup>65</sup>...**

La premisa<sup>66</sup> mayor en este proceso subsuntivo, realizado por el operador de justicia de Casación, cambió. Por tanto, los presupuestos materiales de la regla, también cambiaron. La sentencia de Casación consideró que, la regla que regula la materia es el **segundo inciso** del artículo citado (*Si el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad (en adelante "Valor") registrado por el contribuyente se encuentra dentro del Rango de Plena Competencia, dicho Valor se considerará como pactado entre partes independientes. En su defecto, se considerará que el Valor que hubieren utilizado partes independientes es el que corresponde a la Mediana<sup>67</sup>...*). Razón por la que, cuando justifica el operador de Casación, el cargo formulado, se refiere siempre que **“la Sala a quo omite erradamente que la norma citada en su segundo inciso señala que”...**



Las exigencias fácticas del presupuesto normativo del segundo inciso, artículo primero de la resolución citada, son diferentes a las previstas a la regla contenida en el inciso primero. Consideramos suficiente señalar que, este segundo inciso tiene una exigencia diferente, demanda que el operador de Justicia cuente con hechos diferentes, sustancialmente distintos a los requeridos en la regla contenida en el primer inciso. Es necesario considerar el precio, monto de la contraprestación o

<sup>65</sup> Sentencia dictada por la **Corte Nacional de Justicia**, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, El 20 de mayo de 2016, a las 13h40 por la que resolvió “casar la sentencia dictada el 25 de noviembre del 2015, las 16h43, por la sala Única del Tribunal Distrital, número 2, de lo Contencioso Tributario, con sede en la ciudad de Guayaquil, ratificando la validez y legalidad de la Resolución número 107012010RREC004658, el 11 de noviembre de 2010, expedida por el Director Regional de El Oro del Servicio de Rentas Internas”.-

<sup>66</sup> El uso de un **enunciado de subsunción** cumple una doble finalidad: i) Opera de acuerdo con una lógica deductiva, como la operación mediante la cual se declara que un hecho jurídicamente relevante se adecúa a la norma jurídica que lo determina. ii) Opera como herramienta de identificación o pertenencia de un elemento a su sistema. **En el caso del derecho, bajo el uso de un enunciado de subsunción se declara al ser una norma jurídica general aplicable a un caso particular, que dicha norma hace parte del sistema jurídico en términos de validez donde, el operador judicial en el momento de determinar solución normativa hace un examen de la aplicabilidad de la norma jurídica en cuestión, presentándose como criterio primigenio de aplicabilidad de las normas jurídicas su validez y, si esta es válida, es por lo tanto, una norma jurídica que hace parte del sistema jurídico.** SUBSUNCIÓN Y APLICACIÓN EN EL DERECHO Óscar Alexis Agudelo Giraldo [https://repository.ucatolica.edu.co/bitstream/10983/18868/1/Logica-aplicada-al-razonamiento-del-derecho\\_Cap01.pdf](https://repository.ucatolica.edu.co/bitstream/10983/18868/1/Logica-aplicada-al-razonamiento-del-derecho_Cap01.pdf)

<sup>67</sup> R.O. No. 188, 16 de enero de 2006.-

margen de utilidad, elementos que sin necesidad de mayor argumentación, resultan evidentemente diferentes a los exigidos a los previstos en la regla anterior (primer inciso). Podemos señalar que, con los elementos de hecho y medios probatorios de estos no hubiera sido suficiente poder brindar elementos fácticos que permitan llegaron las inferencias necesarias que la regla demanda. Estos hechos son indispensables según esta regla para determinar si el contribuyente se encuentra o no dentro del rango de plena competencia. Sin estos elementos fácticos y los medios probatorios necesarios para acreditarlos no se podría afirmar si el contribuyente se encuentra o no dentro del rango de plena competencia. Lo sustancial para nuestra línea argumentativa es evidenciar que, el sentenciador de Casación necesitó de nuevos hechos e incorporar medios de prueba que, le permitan atender correctamente la exigencia del nuevo presupuesto normativo. De no existir estos nuevos hechos y estos medios probatorios (nueva valoración) no sería posible atender las exigencias fácticas del nuevo presupuesto normativo, seleccionado por el operador de Casación. De manera que, para lograr el proceso de subsunción incorporó nuevos hechos y revalorizó medios de prueba que habían sido descartados por el H. Tribunal de instancia. Procedimiento que constituye una vulneración del debido proceso como principio fundamental de carácter constitucional.

#### 7. ERRÓNEA INTERPRETACIÓN DE ART. 66-6, REG. LRTI.-

La sentencia de Casación, en la parte pertinente con la formulación y justificación de los cargos que acusa a la sentencia de instancia, respecto de **errónea interpretación de Art. 66-6, Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno**<sup>68</sup>, señaló a texto expreso, lo siguiente:

... **“configurándose nuevamente una errónea interpretación de la resolución,** *dado que, por la naturaleza técnica que reviste la determinación del cumplimiento del principio de plena competencia, **era***

<sup>68</sup> Registro Oficial No. 494, 31 de diciembre de 2004 suplemento.

**necesario establecer si la actora en el informe de precios de transferencia presentado, efectivamente cumplió con lo estatuido en el art. 66.6 del Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno, ante lo cual el Tribunal juzgador afirma que “...se refleja del análisis contenido en la Resolución que el contribuyente CARTONERA ANDINA S.A. ha cumplido el artículo 66.6 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno que prevé la utilización de las “Directrices en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias...”, sin embargo, se puede apreciar que en la Resolución impugnada en el numeral 3.4.4.3, respecto a las observaciones a los ajustes por cuentas por pagar y de inventario realizados por la actora, que la **Administración Tributaria: “...concluye** que el contribuyente, al haber realizado estos ajustes por cuentas por pagar e inventarios en su análisis, habría obtenido disminuciones en exceso de su costo de ventas y de sus activos operativos, en el caso de haberse establecido precios fuera de la plena competencia. Estas disminuciones en exceso se habrían producido porque el contribuyente implícitamente **consideró como de plena competencia a precios establecidos con partes relacionadas que configuraron los valores de cuentas por pagar, inventarios y costos de venta.** El ajuste, tal como se realizó, se justificaría técnicamente por diferencias en los plazos concedidos por los proveedores de las compañías seleccionadas como comparables versus los plazos obtenidos por el contribuyente, pero no conduce a resultados fiables porque su cálculo parte de montos generados por precios de transferencia entre partes relacionadas, es decir los mismos precios que el análisis pretende demostrar que se realizaron en plena competencia...”; de tal forma que al considerar **lo determinado en la directriz 1.37,** que señala que excepcionalmente, puede resultar adecuado y legítimo que la Administración tributaria considere que debe hacer caso omiso de la estructura seguida por los contribuyentes en la realización de la operación vinculada .... en este sentido, **la Administración Tributaria al haber aceptado, los lineamientos planteados en el informe de precios de transferencia presentado por la actora, difiere en los ajustes realizados por la actora en torno a las cuentas por pagar e inventarios,** ya que las disminuciones producto de dichos ajustes, tienen como origen los mismos precios de transferencia implantados entre partes relacionadas, es decir, los mismos precios que se deben demostrar que se realizaron en plena competencia; **lo cual consta como hecho probado en la sentencia** aspectos de orden técnico que son contemplados por **las directrices señaladas, las mismas que no han sido aplicadas por la Sala de instancia,** dado que la Sala juzgadora sin argumento **ni análisis fundamentado se remite a afirmar que la actora ha cumplido con el art. 66-6 ibídem,****

evidenciándose **una errónea interpretación** del mismo y **dejando de aplicar las directrices** señaladas en este artículo. Bajo los **supuestos establecidos en las Directrices** en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias, **la Autoridad Tributaria se encuentra facultada para corregir distorsión antes señalada**, por lo que en el numeral 3.8.4.7 de la Resolución Impugnada, relativo al cálculo del ajuste por precios de transferencia, la Administración demandada, "...para probar que las condiciones establecidas entre el contribuyente y su parte relacionada en el exterior cumplen Normas con el principio de plena competencia, **se realizaron los siguientes cálculos**, en base a las propias fórmulas utilizadas por el contribuyente en su informe de precios de transferencia"<sup>69</sup>...(sic)

8. De este contenido, se desprende que la acusación se circunscribe a justificar los siguientes cargos:

- i. **...“ naturaleza técnica que reviste la determinación del cumplimiento del principio de plena competencia”...**

Debemos de recordar que, el cargo que se acusa a la sentencia de instancia, es el de **“errónea Interpretación”** de normas de derecho, mismo que ya señalamos abundantemente cómo se plantea en doctrina y jurisprudencia, en el acápite anterior. En esta ocasión, se acusa al operador de instancia que, “yerra en el verdadero enfoque” del Art. 66-6, Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno, por cuanto habría señalado que, **...“el Tribunal juzgador afirma que “...se refleja del análisis contenido en la Resolución que el contribuyente *CARTONERA ANDINA S.A. ha cumplido el artículo 66.6 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno* que prevé la utilización de las "Directrices en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias..."<sup>70</sup>**. La Sentencia de instancia, efectivamente, consideró que el contribuyente en el cumplimiento de su obligación formal de hacer, cuando presentó al SRI el informe de precios de

<sup>69</sup> Sentencia dictada por la **Corte Nacional de Justicia**, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, El 20 de mayo de 2016, a las 13h40 por la que resolvió “casar la sentencia dictada el 25 de noviembre del 2015, las 16h43, por la sala Única del Tribunal Distrital, número 2, de lo Contencioso Tributario, con sede en la ciudad de Guayaquil, ratificando la validez y legalidad de la Resolución número 107012010RREC004658, el 11 de noviembre de 2010, expedida por el Director Regional de El Oro del Servicio de Rentas Internas”.-

<sup>70</sup> IBIDEM

transferencia por el ejercicio económico fiscal, cumplió con lo previsto en la exigencia normativa del artículo citado. Es necesario subrayar enfáticamente que, el operador de instancia no consideró este contenido como el punto sustancial de la controversia, por ello lo atendió como un obiter dicta, un aspecto que, aprovechando el asunto central, podría dilucidarse. Razón esta por la que, se explica que no dedicó mayor atención en cuanto a los justificativos que brindó para llegar a esta afirmación, casi intrascendente, para su ratio decidendi. De manera muy desaliñada, se limita a señalar que el contribuyente habría cumplido con la exigencia normativa. El foco de la controversia, en la sentencia de instancia, se centró en la determinación de la “mediana”, para cuyo efecto no requirió elemento alguno de aquel contenido.

La sentencia de Casación a texto expreso señaló ...“*dado que la Sala juzgadora sin argumento **ni análisis fundamentado se remite a afirmar que la actora ha cumplido con el art. 66-6 ibídem, evidenciándose una errónea interpretación del mismo y dejando de aplicar las directrices** señaladas en este artículo*”<sup>71</sup>...La norma citada se ha aplicado; y, si bien, no hay un esfuerzo interpretativo ni análisis de su contenido que justifique amplia o profusamente, su entendido y enfoque jurídico, se explica puesto que, la controversia en la instancia no giró alrededor de la misma. Este fue un asunto que no formó parte de la ratio decidendi.

Tal como hemos señalado ut supra, la sentencia de Casación provocó un giro sustancial al enfoque de la controversia. Para ese efecto, resultó sustancial la aplicación del principio de plena competencia, que efectivamente, está contemplado en nuestra legislación y para efectos de aplicación de los contenidos de precios de transferencia, resulta un icono indispensable de observar; sin embargo, como todo principio es un mandato de optimización<sup>72</sup>, que tiene una estructura

<sup>71</sup> IBIDEM

<sup>72</sup> El concepto de **«principio jurídico»** puede ser usado en diversos sentidos o acepciones, entre las cuales, a juicio de **Atienza y Ruiz Manero** (1991, p. 103), los más significativos son los siguientes: en el sentido de **norma muy general**, entendiéndose por tal la que regula un caso cuyas propiedades relevantes son muy generales; en el de **norma redactada en términos particularmente vagos**, como consecuencia de la incorporación en la misma de un número de conceptos jurídicos indeterminados en el

jurídica totalmente diferente al de una regla. Su textura jurídica es totalmente abierta y consecuentemente, no permite su utilización adecuada sino con referencia a reglas que de alguna u otra manera, determinen con mayor precisión el campo de extensión del mandato legislativo... “*dado que, por la **naturaleza técnica** que reviste la determinación del **cumplimiento del principio de plena competencia**, era necesario establecer si la actora en el informe de precios de transferencia presentado, efectivamente **cumplió con lo estatuido en el art. 66.6 del Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno**”<sup>73</sup>...*

El músculo justificativo del nuevo eje de la controversia, en la sentencia de Casación, fue el afán irreversible de cumplimiento del principio de plena competencia. Se le atribuye una naturaleza técnica, inconmensurable que no se perfila en momento alguno, en la sentencia de Casación, pero sirvió de manera muy apropiada para abrir el abanico, y extender ampliamente su contenido. Es un mandato de optimización, como todo principio. Con una estructura jurídica muy abierta e indefinida. Por esta misma estructura jurídica abierta, los principios tienen limitaciones que han sido expresamente advertidas por amplia jurisprudencia de la misma Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, Corte Nacional de Justicia del Ecuador,... “*respecto de la **errónea interpretación** del art. 139 de la Constitución de la República del Ecuador de 1998, (cuyos criterios se reiteran en la vigente Constitución en el art. 120), cabe señalar que respecto a los principios consagrados en la Constitución de la República al que hace referencia el recurrente al momento de proponer el cargo, se debe tomar en consideración que **los principios son mandatos***

---

sentido de **norma programática o directriz**, esto es, de norma que estipula la obligación de perseguir determinados fines; en el sentido de **norma que expresa los valores superiores del ordenamiento jurídico**; en el de una norma especialmente importante, aunque su grado de generalidad sea relativamente bajo; en el sentido de norma de elevada jerarquía; en el sentido de **norma dirigida a los órganos de aplicación jurídicos y que señala, con carácter general, como se debe seleccionar la norma aplicable, interpretarla**, etc.; y, en fin, en el sentido de regula iuris, esto es, de enunciado o máxima de la ciencia jurídica que permite la sistematización del ordenamiento jurídico o de un sector del mismo...Atienza, M. & Ruiz, J. (1991). Sobre principios y reglas. *Doxa*, (10), 1991, p.103.-

<sup>73</sup> Sentencia dictada por la **Corte Nacional de Justicia**, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, El 20 de mayo de 2016, a las 13h40 por la que resolvió “casar la sentencia dictada el 25 de noviembre del 2015, las 16h43, por la sala Única del Tribunal Distrital, número 2, de lo Contencioso Tributario, con sede en la ciudad de Guayaquil, ratificando la validez y legalidad de la Resolución número 107012010RREC004658, el 11 de noviembre de 2010, expedida por el Director Regional de El Oro del Servicio de Rentas Internas”.-

**de optimización**, son normas jurídicas que deben ser aplicadas al tener naturaleza ambigua, general y abstracta, puesto que, al ser ambiguos requieren ser interpretados y recreados, **no dan soluciones sino parámetros de comprensión**, al ser generales rigen para todos y al ser abstractos sirven para interpretar cualquier norma jurídica y situación fáctica que carecen de concreción. **Su invocación dentro del recurso de casación es viable cuando se lo ha asociado en apoyo a una norma legal**. Concomitantemente de lo referido en el párrafo anterior, **Robert Alexis manifiesta que, “Los principios de aplicación de los derechos son de carácter general y con intervención directa para todos y cada uno de los derechos.”, por lo expuesto este cargo no procede**<sup>74</sup>...

La Corte Constitucional por su parte, es bastante más clara al momento de perfilar los contenidos de las reglas y los principios. Cuando se refiere a estos señala de manera expresa que ...“no hay relación de subsunción”... justamente tratando de graficar de manera contundente que, no es posible llevar a cabo el proceso lógico de subsunción indispensable para la resolución de un caso concreto, para la administración de Justicia, cuando se aplican principios ...“**Las reglas son aquellas proposiciones jurídicas en las que existe un antecedente (un hecho típico claramente definido) y un consecuente (una consecuencia jurídica expresa unida al hecho típico antecedente)**. Los **principios**, en cambio, son normas jurídicas en las que: a) **no hay relación de subsunción** entre hechos y consecuencias (entre antecedente y consecuente), y b) su contenido se expresa en **lenguaje de alta abstracción**, sin que se repita o especifiquen los casos o consecuencias de su aplicación”<sup>75</sup>... Precedente Constitucional que, por provenir del máximo órgano de cierre de justicia resulta de aplicación obligatoria para los demás órganos del Estado de jerarquía inferior, tanto en fase administrativa como jurisdiccional. Mismo que, trae dos contenidos sustanciales que es indispensable subrayar, para efectos de nuestra línea argumentativa. La primera que, en los principios no hay una relación de subsunción; y, La segunda que, el contenido de los principios expresa un lenguaje de alta abstracción.

<sup>74</sup> Sala Especializada De Lo Contencioso Tributario, Corte Nacional de Justicia del Ecuador, Juicio: 1775120160601 .-

<sup>75</sup> Sentencia Interpretativa No. 0001-09-SIC-CC. CASO 0005-09-IC. R. O. S. 549, 16/03/2009.

- ii. **... “consideró como de plena competencia a precios establecidos con partes relacionadas que configuraron los valores de cuentas por pagar, inventarios y costos de venta”...**

Bajo el paraguas y el propósito irreversible de cumplimiento del **principio de plena competencia**, sin referencia de una regla que fije sus perfiles inmediatos, la sentencia de Casación abrió la posibilidad de considerar cualquier hecho económico como gravable o válido para la determinación de la renta gravable del contribuyente.

Esta es la diferencia sustancial que existe con la sentencia de instancia que, sí consideró la norma contenida en el artículo 1, de la Resolución NAC-DGER2005-0641<sup>76</sup>, que en su parte sustancial fija la regla, disponiendo que, cuando en aplicación del **principio de plena competencia** se obtengan, dos o más operaciones comparables, el contribuyente deberá establecer la Mediana y el Rango de Plena Competencia de los precios, montos de las contraprestaciones o márgenes de utilidad de dichas operaciones. Para efectos de la sentencia de instancia, resultó claro que, el **principio de plena competencia** brinda un horizonte y un mandato de optimización, cuyo plano de aterrizaje está perfectamente perfilado por la regla contenida en la citada resolución (regla normativa). Los límites a ese mandato de optimización están previstos, de manera expresa, en la referida resolución y por esa razón declaró que, la Administración Tributaria cuando procedió al levantamiento del acta de fiscalización extralimitó sus competencias. Sus atribuciones fueron más allá de los límites previstos en la regla contenida en la mencionada resolución. Tal como lo establece la sentencia de instancia, la materia gravable se limita a la específicamente señalada, que son:

- I. precios,
- II. montos de las contraprestaciones; o

<sup>76</sup> R.O. No. 188, 16 de enero de 2006.-

## III. márgenes de utilidad de dichas operaciones.

Al establecer en su análisis jurídico que, la actuación de la Administración Tributaria, al determinar como materia gravable para la fijación de la mediana, resulta ajena a este contenido, resolvió que se encontraba sin la cobertura legal necesaria. Efectivamente, la Administración Tributaria consideró que la materia gravable fue ... **“el resultado del ajuste de la rotación de días de cuentas por pagar”...** e inventarios.

I. **ajuste de la rotación de días de cuentas por pagar, e**II. **inventarios**

El presupuesto fáctico en el que se fundamentó la Administración Tributaria, no forma parte de la norma (presupuesto normativo) que regula la materia. El mismo procedimiento erróneo, fue ratificado por la sentencia de Casación. Al no existir dicho elemento material en el presupuesto normativo de la regla que regula la materia, no es posible llevar a cabo el proceso lógico de subsunción. Surgió entonces, la necesidad imperiosa de abrir el abanico jurídico a efectos de permitir que fluya esta posibilidad<sup>77</sup>. Este objetivo lo logró, la sentencia de Casación al aplicar inadecuadamente el **principio de plena competencia**, que tal como señalamos ut supra, tiene una textura mucho más abierta y permitió el ingreso de una universalidad mayor, que la prevista en la regla que regula la materia<sup>78</sup>. Solamente bajo esta mecánica, fue

---

<sup>77</sup> ...” Si se parte de la premisa, típica de estas doctrinas, de que el conocimiento es **una construcción mental carente de conexión necesaria con los fenómenos del mundo real**, está claro que no se puede alcanzar ningún conocimiento verdadero de hecho alguno. Con mayor razón, esta conclusión es válida si se considera además que **no es concebible la verdad de enunciados aislados sino únicamente la del conjunto completo de los mismos**. En este contexto, surge la coherence theory de la verdad, resultados y debates de gran interés en el plano de la epistemología general; e l o que aquí interesa, estas teorías produce, en todo caso, la **imposibilidad de formular sensatamente el problema del conocimiento de los hechos en juicio**”...La Prueba de los Hechos. Michele Taruffo. Editorial Trotta. Pg.31.-

<sup>78</sup> ...”A partir de aquí, se obtiene un subjetivismo radical de corte idealista, según el cual, precisamente, **no se puede hablar de conocimiento objetivo y racional de la realidad**; en consecuencia, no hay criterios de objetividad en el razonamiento jurídico sino **únicamente decisiones individuales y valoraciones subjetivas**. Así **resulta evidente la exclusión de toda posibilidad de determinación aceptable de los**

posible estimar como hechos gravables, operaciones económicas no previstas en la regla, centrando el foco de la controversia en un escenario distinto<sup>79</sup>... “La sentencia de Casación estimó de relevancia ... “aprecia una **diferencia relevante en la característica económica de la operación**, ya que existe una discrepancia señalada por el SRI, en los días de plazo promedio otorgados por las **relacionadas a la actora** el mismo que es superior a 141 días, en tanto que el plazo otorgado por las compañías seleccionadas por el contribuyente como comparables, es de entre 19 y 65 días; y acorde a la norma señalada art. 66-3, **al existir esta diferencia** que afecta al margen de utilidad se debe propender a eliminar sus efectos mediante ajustes técnicos razonables; **circunstancia esta que debía ser observada por la Sala de instancia en su fallo**, pues se evidencia que conocían de tales diferencias”<sup>80</sup>...

A nombre del **principio de plena competencia**, la sentencia de Casación, no observó la regla que regula la materia ni los límites que esta imponía, en la parte sustancial de su contenido. Consideró como hechos gravables, hechos económicos no previstos en dicha norma ... “la Administración demandada, “...para probar que las condiciones establecidas entre el contribuyente y su parte relacionada en el exterior cumplen Normas con el **principio de plena competencia**, se realizaron los siguientes cálculos, en base a las propias fórmulas utilizadas por el contribuyente en su informe de precios de transferencia correspondiente: **a) Se identificó la fórmula para obtener el retorno sobre activos (ROA)** utilizado por el contribuyente para identificar si sus operaciones se encuentran dentro del rango de plena competencia (...). **b) Como se mencionó, el Ajuste por Cuentas por Pagar y el Ajuste de Inventarios** fueron calculados por el contribuyente en base a los precios de transferencia en cuestionamiento, por lo que se utilizaron las siguientes igualdades para las variables que no

---

**hechos en el ámbito del proceso.** ”...La Prueba de los Hechos. Michele Taruffo. Editorial Trotta. Pg.33- 34.-

<sup>79</sup>... “ de ahí la consecuencia de qué, por ello, **no se puede tener un conocimiento verdadero de los hechos**, en general y en especial en el ámbito del proceso. De la segunda se usan los análisis referidos a los procedimientos de “**construcción de la realidad**” ya los respectivos condicionamientos sociales para mostrar que no existe ninguna forma objetiva de conocimiento de la realidad y, **por tanto, que no se puede conjeturar que un conocimiento de este tipo se verifique en el proceso** ”...La Prueba de los Hechos. Michele Taruffo. Editorial Trotta. Pg.33- 34.-

<sup>80</sup> Sentencia dictada por la **Corte Nacional de Justicia**, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, El 20 de mayo de 2016, a las 13h40 por la que resolvió “casar la sentencia dictada el 25 de noviembre del 2015, las 16h43, por la sala Única del Tribunal Distrital, número 2, de lo Contencioso Tributario, con sede en la ciudad de Guayaquil, ratificando la validez y legalidad de la Resolución número 107012010RREC004658, el 11 de noviembre de 2010, expedida por el Director Regional de El Oro del Servicio de Rentas Internas”.-

están en cuestionamiento (...) **c) Con el fin de que el ajuste por cuentas por pagar no genere disminuciones en exceso por precios de transferencia en el costo de ventas, la Administración Tributaria utilizó la mediana del rango de días de cuentas por pagar de las compañías independientes** (...) **d) Con el fin de que el ajuste de inventarios no genere disminuciones en exceso por precios de transferencia en los activos operativos, la Administración Tributaria utilizó la mediana del rango de días de cuentas por pagar de las compañías independientes** (...) **e) Por último, con el fin de evaluar que las operaciones del contribuyente se hayan hecho bajo el principio de plena competencia, se reemplazaron los valores obtenidos en la ecuación (ROA)**<sup>81</sup>...

No existe explicación alguna en las tablas procesales que brinden una justificación por qué razón el operador de Casación no consideró en su análisis la regla que regula la materia. Tampoco existe justificación alguna que, permita acreditar la necesidad imperiosa de extender los perfiles materiales normativos de los presupuestos fácticos, más allá de lo dispuesto por el legislador. Tampoco existe explicación alguna dentro de la sentencia de Casación, que justifique por qué razón una materia que se encuentra sometida al principio de legalidad y de reserva de ley, en esta ocasión, habría resultado suficiente la decisión de la Administración Tributaria y la ratificación de un alto Tribunal de Justicia, para la creación de materias gravables o hechos gravables. La determinación del **objeto imponible** y los elementos para la cuantificación de la obligación de dar, son expresión pura del ejercicio de potestad tributaria en faz legislativa.

El tema recogido por la Administración Tributaria, a nuestro criterio(actora), que dio lugar al proceso de fiscalización o determinación de obligación tributaria, refleja un viejo problema contable. Temas de discusión en la técnica contable que, de alguna manera durante muchos años, ha hecho esfuerzos inconmensurables por mejorar la exposición de un

---

<sup>81</sup> Sentencia dictada por la **Corte Nacional de Justicia**, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, El 20 de mayo de 2016, a las 13h40 por la que resolvió "casar la sentencia dictada el 25 de noviembre del 2015, las 16h43, por la sala Única del Tribunal Distrital, número 2, de lo Contencioso Tributario, con sede en la ciudad de Guayaquil, ratificando la validez y legalidad de la Resolución número 107012010RREC004658, el 11 de noviembre de 2010, expedida por el Director Regional de El Oro del Servicio de Rentas Internas".-

patrimonio, para brindar mejor información a terceros, permitir la certeza de negociaciones entre empresas, entre otros requerimientos contables; pero que esto sirva de fundamento jurídico para determinar la base imponible de un tributo, resulta muy distante. Luís Omar Fernández, señala cuando trata sobre el “Impuesto sobre las Empresas”, ... “*el empleo de valuaciones a valores corrientes introduce, a nuestro juicio, un motivo sustancial de **desajuste entre balance comercial y el balance impositivo**, pues altera el concepto de realización de la ganancia, diferenciándolo del aceptado fiscalmente, íntimamente relacionado con el principio de comodidad de pago, vigente desde que lo anunciara Adam Smith en la segunda mitad del siglo XVIII, así como el concepto de disponibilidad económica*”<sup>82</sup>... Los inventarios y las cuentas por pagar, son asientos contables reflejados en el estado de resultados, a valores reales. Lo que pretende la Administración Tributaria, es una revalorización bajo algún criterio, seguramente a valores corrientes de mercado para generar ganancias o ingresos inexistentes. Sobre el punto, el mismo autor citado señala,... “*En efecto, la valuación a valores corrientes lleva a incluir en el estado de resultados ganancias por mera valorización de los bienes mantenidos en el activo, aún cuando no se haya desprendido de ellos sus titulares, o sea, aunque no haya habido una operación con terceros que genera un flujo de riqueza; este flujo está potencialmente agregado a los bienes pero no realizado, por lo que -en el concepto de la contabilidad tradicional - no genera ingresos disponibles a extraer de la empresa, sin que mengüe su potencial económico*”<sup>83</sup>...

iii. **... “las directrices señaladas, las mismas que no han sido aplicadas por la Sala de instancia”...**

La sentencia de Casación se sirve del **principio de plena competencia**, a efectos de lograr una figura jurídica que le permita extender el contenido de su aplicación más allá de la regla que regula la materia. De esta manera, sirviéndose de la aplicación de un principio jurídico, le fue posible incluir elementos materiales, fácticos, que no fueron considerados por

<sup>82</sup> Tratado de Tributación. Tomo II. Política y Economía Tributaria. Volumen I. Editorial Astrea. P. 190.-

<sup>83</sup> Trato de Tributación. Tomo II. Política y Economía Tributaria. Volumen I. Editorial Astrea. P. 191.-

el operador jurídico a quo. Es necesario subrayar, que este es un principio propio (única materia), de rango legislativo y explícito (calificado como “principio” por la autoridad normativa que lo ha formulado), que no tiene la precisión necesaria para brindar una solución concreta; y, en todo el contenido de la referida sentencia de Casación no existe, justificación alguna que explique porqué no se sometió al ordenamiento legal vigente.

a) **Principio de Plena Competencia, usado para resolver un caso concreto**<sup>84</sup>.

Los principios en la más reconocida doctrina, al igual que la jurisprudencia nacional, estiman que son normas indeterminadas, que son ordenamientos jurídicos abiertos, con presupuestos de hecho tan amplios y extensos que no logran enumerar exhaustivamente los contenidos, en presencia de los cuales se produce la consecuencia jurídica que ellos mismos disponen ... *“Un principio es una norma indeterminada. Claro está, como hemos visto, que cualquier norma jurídica es indeterminada, vaga, open textured, pero en el caso de los principios tenemos -se puede sostener- una indeterminación peculiar, que puede asumir al menos tres formas distintas. A veces los principios son:*

1. *Normas con supuesto de hecho abierto, o bien*
2. *normas derrotables, o bien*
3. *normas genéricas*<sup>85</sup>...

En materia tributaria no resulta admisible la indeterminación, con presupuestos fácticos tan amplios y extensos que no logren enumerar exhaustivamente los contenidos, o hechos económicos concretos, en presencia de los cuales se produce la consecuencia jurídica que ellos mismos disponen. Como

---

<sup>84</sup> Sección Segunda. De los Precios de Transferencia. **Art. (...).**- Principio de plena competencia.- Para efectos tributarios se entiende por **principio de plena competencia** aquel por el cual, **cuando se establezcan o impongan condiciones entre partes relacionadas en sus transacciones comerciales o financieras**, que difieran de las que se hubieren estipulado con o entre partes independientes, las utilidades que hubieren sido obtenidas por una de las partes de no existir dichas condiciones pero que, por razón de la aplicación de esas condiciones no fueron obtenidas, serán sometidas a imposición. **LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO, LRTI.** Codificación 26. R.O.S. 463 de 17-11-2004. Última modificación: 31-dic.-2019.-

<sup>85</sup> Interpretar y Argumentar. Ricardo Guastini. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales. Madrid 2014. P. 187.-

afirma el Dr. César García Novoa, es necesaria la tipificación tributaria, es decir, la designación minuciosa de los elementos que constituyen los presupuestos fácticos que determinarán la materia gravable... *“Hay que tener en cuenta el **límite que suponen las exigencias de tipicidad** que, como dijimos, deben informar el Derecho Tributario. La calificación ha de hacerse “desde la ley” y con los límites que la ley impone. Así, teniendo en cuenta la significación puramente fáctica del hecho imponible, cuando el mismo consista en un acto o negocio jurídico, la calificación habrá de llevarse a cabo en términos jurídicos, partiendo de la que proceda con arreglo al Derecho Privado, lo que supondrá intentar reconducir el acto o negocio realizado a alguna de las características tipificadas en la hipótesis normativa. Pero si la norma tributaria incluye una definición de la realidad o de algunos de sus aspectos –que no tienen por qué coincidir con la que ofrecen otros sectores del ordenamiento–, la calificación habrá de ajustarse inexorablemente a esta tipificación de la realidad”...* *“Así pues, **si el acto, negocio u operación se encuentran “suficientemente tipificados”, deben liquidarse aplicando el régimen jurídico querido por la norma tributaria que específicamente los contemple, lo cual supone excluir cualquier clase de calificación “libre”, incompatible con el mencionado derecho del contribuyente a ordenar su actividad económica en el modo fiscalmente menos oneroso y, desde luego, cualquiera que sean los resultados económicos producidos, nunca será posible la aplicación por analogía de un régimen tributario distinto. Esto creemos que debe **disipar el peligro de que a través de la recalificación se acabe yendo más allá del límite que impone el recurso a estos criterios jurídicos**. Una cosa es que, como señala la resolución del TEAC de 28 de febrero de 1996, “puede ocurrir que en esa búsqueda el contribuyente acabe situándose en un presupuesto de hecho reconducible al hecho imponible a través de la calificación”, lo que habrá de determinar la Administración “caso por caso” y siempre desde la perspectiva del sistema tributario, y otra bien distinta es que las **facultades de calificación acaben funcionando como una potestad discrecional para recalificar a partir de un resultado económico, o supongan la aplicación de un régimen diferente al tipificado**”...*** *“Lo que resulta de todo punto inadmisibles es forzar el ámbito natural de la actividad calificadora de la Administración, con la excusa de reaccionar contra el fraude de ley, para sustituir la voluntad del legislador por el régimen tributario que la Administración estime deseable”<sup>86</sup>...*

En materia tributaria no resulta admisible la indeterminación en la formulación de los hechos generadores de tributos o de

<sup>86</sup> Las Potestades de Calificación y Recalificación Como Mecanismos Antielusorios en el Derecho Español. César García Novoa. THEMIS 51. Revista de Derecho.-P.166 y s.s.

materias gravables, es necesario que el legislador, titular de la potestad tributaria en faz legislativa, asuma íntegramente su responsabilidad de fijar con precisión de relojero, los presupuestos materiales que integrarán la hipótesis de incidencia, tal como lo hemos señalado con mucho detenimiento ut supra. A esta técnica la denomina como tipicidad tributaria el Dr. García, y tiene varios propósitos, entre los más relevantes, preservar la seguridad jurídica:...

*"Recordemos que la **tipicidad legal** es una consecuencia, en primer lugar, de un planteamiento formalista de la teoría de la norma. Sobre las bases del **formalismo kelseniano, la concepción de la norma como un juicio hipotético, vinculado a la verificación de un presupuesto de hecho, permite hablar del concepto de –hecho generador‖ y de –hipótesis de incidencia‖. Desde esta perspectiva, la norma sería expresión objetiva de una proposición formulada por el legislador, contenido de la ley entendida en su acepción formal.***

*En las **normas de injerencia, entre las que se incluyen las tributarias**, el contenido normativo está directamente vinculado a acciones positivas de los poderes públicos. En el caso fiscal, desde postulados liberales se entiende que hay una –libertad fiscal‖, que **la intervención tributaria vendría a menoscabar, y que se traduce, en palabras de MICHELLI, en un –derecho subjetivo a la libertad y, por lo mismo, a la integridad del propio patrimonio‖. Pero el Estado Social genera un tipo de **norma interventora, frente a la cual las exigencias de tipicidad deben ser especialmente rigurosas.*****

*A partir de esta tipología normativa –interventora‖, podemos admitir una especie de normas de ordenación e imposición de conducta. En **esta clase de normas la tipicidad responde a exigencias de previsibilidad y determinabilidad**, que expresan la vertiente objetiva del **principio de seguridad**. La previsibilidad se articula, desde nuestro punto de vista, como un derecho a la **previsión objetiva por los particulares de su propia situación jurídica, que en materia tributaria serán las obligaciones tributarias, deberes y sanciones previstas para caso de incumplimiento**. Sólo la posibilidad de prever consecuencias genera la necesaria confianza, cuya protección, constituye parte importante del **contenido sustancial de la seguridad jurídica.***

*La **tipicidad como técnica al servicio de la seguridad jurídica en los ordenamientos de injerencia** supone la **delimitación a través de la norma de las características objetivas del hecho gravable**, de modo que exista un conocimiento previo del ciudadano acerca de las consecuencias jurídicas de sus actos. Tales **consecuencias deberán estar fijadas en una norma jurídica** que, por definición, será general y*

abstracta. La tipificación es un producto de la abstracción jurídica; las disposiciones de la norma de injerencia tienden a generalizar para contener todos los supuestos de hecho iguales, al margen de quien sea el sujeto que los haya realizado. **La tipicidad es así una garantía de que las consecuencias jurídicas de la actuación de los particulares van a estar previstas en reglas abstractas.** Y es que en los ordenamientos de injerencia la **acción tipificadora es el principal instrumento de seguridad** pues se trata de ordenamientos de —intervenciones tasadas‖, en la esfera personal o patrimonial del ciudadano. La tipificación, independientemente de cómo se lleve a cabo, es en sí misma una vía de seguridad porque **sólo podrán imponerse las consecuencias penales o tributarias en los supuestos expresamente tipificados.** Y debe afectar a todos los deberes fiscales; tanto a las **obligaciones positivas de dar** una cantidad de dinero que afecta a los obligados tributarios como a los deberes impositivos de hacer que afectan al propio deudor tributario o a terceros.

A pesar de la aparente contundencia de manifestaciones como la que dice que la persecución del fraude tiene un fundamento solidario porque si unos no pagan tendrán que pagar los demás, es evidente que, en el orden tributario, no existe una regla general de obligatoriedad que afecte a todos los ciudadanos, sino que el **conjunto de potenciales obligaciones tributarias responden a concretas y singulares decisiones del legislador, vinculadas a hechos, actos o negocios de los particulares.** Y aunque la función del principio de capacidad económica sea la de —buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentre‖ —sentencia del Tribunal Constitucional 27/1981, de 20 de julio, FJ 4º —, **ningún acto o negocio es por naturaleza, generador del tributo, al margen de la decisión del legislador de tipificarlo.**

En España, el Informe de la Comisión para la reforma de la Ley General Tributaria se ve también en la obligación de rememorar esta circunstancia al tratar el fraude de ley: —...en Derecho fiscal la aplicación de un impuesto viene determinada por la realización del respectivo hecho imponible definido en el correspondiente supuesto legal‖. Al igual que también tuvo que recordarlo en los años ochenta en Gran Bretaña la Cámara de los Lores, al resolver el caso Duque de Westminster, afirmando que **—el contribuyente debe resultar gravado por los hechos imponibles que ha realizado efectivamente, no por los que habría podido hacer‖**

**El principio de tipicidad de las normas tributarias imposibilita que la Administración, según su criterio e invocando cualquier principio, sea la solidaridad o la justicia, aparezca dotada de un poder libérrimo para recalificar los actos, hechos o negocios....**

Sólo vinculan a la Administración Fiscal de forma mediata, a través de las normas legales aprobadas por el legislador con **respeto a las exigencias**

**de legalidad y tipicidad tributaria.** *Es la ley la que debe realizar los principios de justicia fiscal. **No cabe que la Administración persiga por su cuenta la justicia fiscal al margen de los instrumentos típicos contra la elusión tributaria. Y menos aún, cabe que el Tribunal Constitucional lo legitime haciendo una genérica e infundada invocación al principio de solidaridad***<sup>87</sup>...

La aplicación del **principio de plena competencia**, provoca la aplicación de una norma indeterminada en la que no es posible establecer el hecho generador del tributo. En materia tributaria la fijación de la hipótesis de incidencia requiere de este esfuerzo adicional por parte del legislador para brindar con mucho detenimiento los presupuestos materiales para lograr este objetivo. La indeterminación que se deriva de la aplicación de un principio, para resolver un caso no solamente afecta a la esfera del derecho tributario, sí no en términos generales a todo el universo jurídico. Ricardo Guastini considera que los principios son normas genéricas y traen un sinnúmero de inconvenientes para su aplicación ... *“las reglas son normas (relativamente) “precisas”, circunstanciadas, mientras los principios son normas “genéricas”, en el siguiente sentido. Una norma “precisa” -y por tanto una “regla”- es una norma inmediatamente susceptible de aplicación a casos concretos: una norma que puede ser utilizada como premisa mayor en el silogismo judicial (Todos los asesinos son castigados. Ticio es un asesino. Por tanto, Ticio debe ser castigado). Una norma “genérica”-y por tanto un “principio” -es en cambio una norma que:*

- a. *Por un lado, **exige la formulación de otras normas** - que la “concreten”, que posibiliten su “aplicación” o “ejecución” -**sin las cuales no sería apta para resolver casos concretos**; pero*
- b. *Por otro lado, puede ser “ejecutada” o “concretada” de muchos modos distintos y alternativos*<sup>88</sup>...

En el caso sub júdice, se usa como premisa mayor la norma principio, y por tanto, se abre un enorme abanico que permite una interpretación, antojadiza. Tal como lo señala Guastini, se “ejecuta” o “concreta” de un modo totalmente distinto. La

<sup>87</sup> *La Doctrina del Principio de Solidaridad en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional Peruano, César García Novoa, Universidad San Martín de Porras, Facultad de Derecho, Revista De Derecho Vox Juris, Edición N° 19, 2010, 88 y s.s.*

<sup>88</sup> *Interpretar y Argumentar. Ricardo Guastini. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales. Madrid 2014. P. 189.-*

referencia, la norma regla que si existe, en el ordenamiento legal vigente, artículo 1 de la Resolución NAC-DGER2005-0641<sup>89</sup>, pero que el sentenciador de Casación, se negó a aplicarla y desechó la interpretación del operador a quo, sin mayores justificaciones. Lo curioso es que reclama para decidir la controversia la aplicación de las **"Directrices en Materia de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias"**, aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) en 1995.

b) **No se somete a la regla, prevista en el ordenamiento legal vigente.**

En el proceso silogístico para administración de justicia, fue necesario que el operador de Casación, sirviéndose del principio *Iura novit curia*, seleccione la norma aplicable al caso y que sirva como premisa mayor. Para este efecto, la sentencia de Casación, se sirvió de la norma principio, contenida en el artículo agregado a continuación del 15, de la LRTI., que a texto expreso señala:

<p><i>Sección Segunda.</i>  <i>De los Precios de Transferencia.</i></p>
<p><b>Art. (...).</b>- Principio de plena competencia.- Para efectos tributarios se entiende por <b><u>principio de plena competencia</u></b> aquel por el cual, <b><u>cuando se establezcan o impongan condiciones entre partes relacionadas en sus transacciones comerciales o financieras</u></b>, que difieran de las que se hubieren estipulado con o entre partes independientes, las utilidades que hubieren sido obtenidas por una de las partes de no existir dichas condiciones pero que, por razón de la aplicación de esas condiciones no fueron obtenidas, serán sometidas a imposición. <sup>90</sup></p>

<sup>89</sup> R.O. No. 188, 16 de enero de 2006.-

<sup>90</sup> Ley De Régimen Tributario Interno, LRTI. Codificación 26. R.O.S. 463 de 17-11-2004. Última modificación: 31-dic.-2019.-

El contenido sustancial ni la estructura de esta norma, es la característica de una regla para tipificación tributaria, ni tampoco persigue este propósito, por el contrario, sin mayor esfuerzo, podemos afirmar que lo que está intentando el legislador es definir el principio de plena competencia<sup>91</sup>, por ello, los términos tan laxos y abiertos, que provocan una indeterminación singular como la descrita por Guastini. Ya hemos puntualizado en el acápite 6.1<sup>92</sup>, con detenimiento, que el operador de justicia de instancia consideró que, para el caso sub júdice, si existe una norma regla específica prevista en el ordenamiento legal tributario de la que se sirvió para resolverlo. Decisión de la que discrepó el sentenciador de Casación, por razones que no constan expresadas en las tablas procesales ni la justificación indispensable, para dar cumplimiento a la exigencia constitucional de la motivación de las decisiones que adoptan los órganos del poder estatal.

iv. **... “evidenciándose una errónea interpretación del mismo y dejando de aplicar las directrices señaladas en este artículo”...**

El sentenciador de Casación no aplicó la regla que existe en el plexo jurídico vigente y que regula la materia de la controversia del caso, sometido a su consideración. Dejó de aplicar la Resolución NAC-DGER2005-0641<sup>93</sup>, que una vez más citamos que a texto expreso, dispone:

**RESOLUCIÓN NAC-DGER2005-0641**  
**Parámetros para determinar la mediana y el rango de plena competencia.**

*“Art. 1.- Rango de plena competencia.- Cuando por la aplicación de alguno de los métodos establecidos en el Art. 66.4 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario*

<sup>91</sup>

<sup>92</sup> 6. I. ...“la Sala a quo omite erradamente que la norma citada en su segundo inciso señala que”...

<sup>93</sup> R.O. No. 188, 16 de enero de 2006.-

*Interno y sus reformas se obtengan dos o más operaciones comparables, el contribuyente deberá establecer la **Mediana** y el Rango de Plena Competencia de los **precios, montos de las contraprestaciones o márgenes de utilidad de dichas operaciones.***

Si el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad (en adelante "Valor") registrado por el contribuyente se encuentra dentro del Rango de Plena Competencia, dicho Valor se considerará como pactado entre partes independientes. En su defecto, se considerará que el Valor que hubieren utilizado partes independientes es el que corresponde a la Mediana...

Hemos subrayado que, el juzgador de instancia, decidió que la norma aplicable para el caso es la prevista en el inciso primero de esta regla normativa citada, criterio al que nos adherimos. Determina como elementos materiales, susceptibles de ser considerados como gravables con el impuesto a la renta (sirven para el cálculo de la mediana) los derivados de ...“**precios, montos de las contraprestaciones o márgenes de utilidad de dichas operaciones**”... Estos son los elementos materiales del presupuesto normativo. Hechos concretos. Estos son los hechos generadores del tributo. Si estos hechos existen (se producen), es materia gravable, paga impuestos. Ya hemos señalado, reiteradas ocasiones que, el operador de Casación, discrepó. Se sirvió de la norma principio<sup>94</sup>, que le permitió a su criterio, bajo el paraguas y el irreversible propósito de aplicar el **principio de plena competencia**, no someterse a estos límites claramente establecidos por los presupuestos materiales previstos en la norma regla citada. Se sirvió de la

<sup>94</sup> **Las reglas** son aquellas proposiciones jurídicas en las que existe un **antecedente** (un hecho típico claramente definido) y un **consecuente** (una consecuencia jurídica expresa unida al hecho típico antecedente). Los **principios**, en cambio, son normas jurídicas en las que: a) **no hay relación de subsunción** entre hechos y consecuencias (entre antecedente y consecuente), y b) su contenido se expresa en **lenguaje de alta abstracción**, sin que se repita o especifiquen los casos o consecuencias de su aplicación. SENTENCIA INTERPRETATIVA No. 0001-09-SIC-CC. CASO0005-09-IC. R. O. S. 549, 16/03/2009.

indeterminación de la norma principio, para rebasar estos límites. No solamente que despreció la norma regla existente, que regula esta materia sino que no la aplicó, deliberadamente; y, por el contrario, estimó que las normas que debió de aplicar, a la sombra de estos conceptos, derivados del **principio de plena competencia**, fueron las previstas en las **"Directrices en Materia de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias"**, aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) en 1995"... en función de lo previsto en el Art. 66-6, **Reglamento** de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno<sup>95</sup>, que a texto expreso señala:

**"Art. 66-6.- Referencia Técnica en Materia de Precios de Transferencia.-"**

Como **referencia técnica** para lo dispuesto en este Capítulo, se utilizarán las **"Directrices en Materia de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias"**, aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) en 1995, en la medida en que las mismas sean congruentes con el mandato del artículo 91 del Código Tributario, con las disposiciones de este Decreto y con los tratados celebrados por Ecuador".

Al inicio del acápite 7. recogimos una cita más extensa, para que no se pierda el contexto, pero en esta parte de la argumentación, resulta apropiado, solamente este segmento: ... **"dado que la Sala juzgadora sin argumento ni análisis fundamentado se remite a afirmar que la actora ha cumplido con el art. 66-6 ibídem, evidenciándose una errónea interpretación del mismo y dejando de aplicar las directrices señaladas en este artículo. Bajo los supuestos establecidos en las Directrices en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias, la Autoridad Tributaria se encuentra facultada para corregir distorsión antes señalada, por lo que en el numeral 3.8.4.7 de la Resolución Impugnada, relativo al cálculo del ajuste por precios de transferencia, la Administración demandada, "...para probar que las**

<sup>95</sup> Registro Oficial No. 494, 31 de diciembre de 2004 suplemento.

condiciones establecidas entre el contribuyente y su parte relacionada en el exterior cumplen Normas con el principio de plena competencia, **se realizaron los siguientes cálculos,**<sup>96</sup>... En el 8.1 hemos señalado con detenimiento, la razones que evidencian lo infundado del cargo de errónea interpretación del Art. 66.6, ahora en la línea argumentativa, corresponde destacar lo inapropiado de servirse de las *Directrices en materia de precios de transferencia*, para establecer materias gravables.

v. **...“Bajo los supuestos establecidos en las Directrices... la Autoridad Tributaria se encuentra facultada para corregir distorsión ...se realizaron los siguientes cálculos”...**

i. **...“Bajo los supuestos establecidos en las Directrices... la Autoridad Tributaria se encuentra facultada para corregir distorsión ...**

Tal como indicamos ut supra, el operador jurídico de la sentencia de Casación, en legítimo uso del principio *Iura novit curia*, seleccionó una norma diferente para resolver la controversia sometida a su consideración. La premisa mayor seleccionada, fue diferente a la que sirvió al operador jurídico de instancia. La norma seleccionada, contenida en el artículo agregado a continuación del 15, de la LRTI<sup>97</sup>, incorporó el **principio de plena competencia** al plexo jurídico normativo ecuatoriano. Norma que tiene su cuna en el Art.9 del Modelo de Convenio Tributario de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), de 14 de diciembre de 1960. Instrumento internacional no suscrito por el Ecuador, por ello la necesidad de incorporarlo adecuadamente en el

<sup>96</sup> Sentencia dictada por la **Corte Nacional de Justicia**, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, El 20 de mayo de 2016, a las 13h40 por la que resolvió “casar la sentencia dictada el 25 de noviembre del 2015, las 16h43, por la sala Única del Tribunal Distrital, número 2, de lo Contencioso Tributario, con sede en la ciudad de Guayaquil, ratificando la validez y legalidad de la Resolución número 107012010RREC004658, el 11 de noviembre de 2010, expedida por el Director Regional de El Oro del Servicio de Rentas Internas”.-

<sup>97</sup> **LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO, LRTI**. Codificación 26. R.O.S. 463 de 17-11-2004. Última modificación: 31-dic.-2019.-

ordenamiento legal nacional, mediante una norma con jerarquía de Ley, con el fin de transpolar sus efectos fiscales.

El Convenio internacional de la OCDE, contempla un texto del mismo contenido que la norma ecuatoriana, con algunos cambios literales puntuales, seguramente, para su acoplamiento al ordenamiento local: ...“(Cuando)...dos empresas (asociadas) estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, los beneficios que habrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir dichas condiciones, y que de hecho no se han realizado a causa de las mismas, podrán incluirse en los beneficios de esa empresa y someterse a imposición en consecuencia”<sup>98</sup>... En el instrumento internacional, esta norma tiene el propósito indiscutido de definir y proporcionar el marco conceptual de su contenido, para que sea usado como un estándar internacional sobre precios de transferencia acordada por los países miembros, para efectos fiscales. En este contexto se dictaron las **Directrices** que no son otra cosa que, la revisión de Informe OCDE “Precios de Transferencia y Empresas Multinacionales” (1979), que finalmente fue aprobado por el Comité de Asuntos Fiscales el 27 de junio de 1995 y que posteriormente, el Consejo de la OCDE, decidió su publicación el 13 de julio de 1995<sup>99</sup>.

El Consejo de la OCDE, órgano interno creado por este instrumento internacional, formuló recomendaciones para la adecuada aplicación de estas directrices y que se encuentran recogidas en el apéndice de dicho instrumento y que se lo conoce como ...“Recomendación del Consejo Sobre la Determinación de los Precios de Transferencia Entre Empresas Asociadas [C(95)126/FINAL, modificada]”<sup>100</sup>... “A propuesta del Comité de Asuntos Fiscales:

---

<sup>98</sup> Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia empresas multinacionales y administraciones tributarias. Instituto de Estudios Fiscales. Julio 2017. Madrid. Pg.41.-

<sup>99</sup> Detalle recogido en la norma que se acusa de errónea interpretación: **“Art. 66-6.- Referencia Técnica en Materia de Precios de Transferencia.- “Directrices en Materia de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias”, aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) en 1995”**

<sup>100</sup> Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia empresas multinacionales y administraciones tributarias. Instituto de Estudios Fiscales. Julio 2017. Madrid. Pg.665.-

- I. *Recomienda que los miembros y no miembros que se adhieran a esta recomendación (en lo sucesivo “quienes se adhieran”):*
- i. *Que sus **administraciones tributarias** sigan, cuando revisen y, en su caso, **ajusten los precios de transferencia** entre empresas asociadas a efectos de **determinar la renta imponible**, las directrices con sus correspondientes modificaciones (considerando su integridad y la interacción de los diferentes capítulos) **para llegar a la determinación de un precio de plena competencia** para las operaciones entre empresas asociadas;”...*

Este es el justificativo sustancial que brindó el sentenciador de Casación, **...“Bajo los supuestos establecidos en las Directrices... la Autoridad Tributaria se encuentra facultada para corregir distorsión” ...** (sic) despreciando la norma Constitucional prevista en el artículo 226, que dispone que las instituciones del Estado, sus organismos, dependencias, las servidoras o servidores públicos y las personas que **actúen en virtud de una potestad estatal ejercerán solamente las competencias y facultades que les sean atribuidas en la Constitución y la ley**, en su parte pertinente.

A texto expreso, la sentencia de Casación, señala **...“Bajo los supuestos establecidos en las Directrices... Bajo esta referencia vaga, sin determinación alguna, tal como era su obligación Constitucional (... “No habrá motivación si en la resolución no se **enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda** y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho”<sup>101</sup>...)**, es de suponer que se refiere a los que hemos citado, en líneas anteriores. Esta indeterminación afecta mi derecho fundamental a la defensa y su pleno ejercicio. En todo caso, tanto la Administración Tributaria y posteriormente, ratificado de manera expresa por la sentencia de Casación, consideran que las potestades para

<sup>101</sup> **Art. 76.-** *En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al **debido proceso** que incluirá las siguientes garantías básicas:...* 7. *El derecho de las personas a la **defensa** incluirá las siguientes garantías:...* l) *Las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas. **No habrá motivación si en la resolución no se **enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho**...** CONSTITUCION DE LA REPUBLICA DEL ECUADOR. Decreto Legislativo 0 .R O. 449 de 20-oct.-2008.-*

proceder a la determinación de la renta imponible se derivan de las **"Directrices en Materia de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias"**, aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) en 1995 o en su defecto de la ...*"Recomendación del Consejo Sobre la Determinación de los Precios de Transferencia Entre Empresas Asociadas [C(95)126/FINAL, modificada]"*<sup>102</sup>, que se entiende incorporado a dicho ordenamiento internacional, que Ecuador no ha suscrito ni se ha adherido formalmente.

El marco Legal y Constitucional que requiere tanto la Administración Tributaria en faz aplicativa y/o cualquier otro órgano del Estado, para el ejercicio de la potestad tributaria, lo hemos señalado con mucho detenimiento en el ordinal: QUINTO. II., Ut supra, y que de cualquier manera, se inscribe dentro del marco previsto por el artículo 301 de la Constitución de Montecristi, que dispone con absoluta claridad que sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos; contenido, desarrollado por el código Tributario, en su art. 4 que determina que las leyes tributarias determinarán el **objeto imponible**, los sujetos activo y pasivo, la **cuantía del tributo o la forma de establecerla**.

La materia gravable u objeto imponible, en nuestro país, solamente puede establecerse con una norma de jerarquía de ley, de la cual se desprende la obligación del contribuyente, una vez producida la hipótesis contenida en el mandato del legislador, está obligado a someterse a la consecuencia, esto es, al pago de impuestos. De producirse el hecho imponible, es decir, el ajuste de la conducta del contribuyente los presupuestos fácticos previstos por el legislador, en su mandato, nace el derecho del sujeto activo para exigir su cumplimiento conforme lo previsto en el artículo 68 del Código Tributario. La determinación de la obligación tributaria, es el

---

<sup>102</sup> *Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia empresas multinacionales y administraciones tributarias. Instituto de Estudios Fiscales. Julio 2017. Madrid. Pg.665.-*

acto o conjunto de actos **reglados** realizados por la administración activa, tendientes a establecer, en cada caso particular, la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo.

La sentencia de Casación en la justificación sustancial de la decisión adoptada no cita norma alguna con jerarquía de ley, que le sirva para satisfacer medianamente, con la exigencia Constitucional de la motivación, indispensable para la justificación interna de su proceso de subsunción.

ii. **...“Bajo los supuestos establecidos en las Directrices... ..se realizaron los siguientes cálculos”...**

Como fundamento legal de las atribuciones para el ejercicio de la potestad tributaria en faz aplicativa, la sentencia de Casación se sirvió de lo previsto en las “Directrices en Materia de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias”, aprobadas en su momento por el Consejo de la OCDE; bajo el mismo paraguas, se sirvió de fundamento también, para considerar como materia gravable u objeto imponible, determinadas operaciones que no están previstas en ninguna norma con jerarquía de ley, vigente en el plexo jurídico nacional. Directrices que han sido aprobadas exclusivamente por el Consejo de la OCDE. A efectos de graficar lo señalado, permítanme esta cita muy puntual: *...“entonces si se **observa lo que establece la directriz 1.40 (Directrices en Materia de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias)**, que establece que las administraciones tributarias **pueden encontrar útil referirse alternativamente** a operaciones estructuradas entre empresas independientes para determinar si la construcción de una operación vinculada satisface el principio de plena competencia, el hecho de que se considere o no la evidencia de una alternativa en particular **dependerá de los factores y de las circunstancias de cada caso concreto**, incluyendo el **número y la precisión de los ajustes necesarios para tener en cuenta las diferencias entre la operación vinculada y su***

***alternativa***, así como la fiabilidad de cualquier otro dato disponible”<sup>103</sup>... La directriz 1.40, que le sirve de soporte y fundamento jurídico para su decisión pertenece a una recopilación de normas denominadas “Directrices en Materia de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias”, que no son otra cosa que pautas para la aplicación del “Principio de Plena Competencia” implementado por el Convenio Tributario de la OCDE, instrumento internacional, que Ecuador no ha suscrito ni se ha adherido. No es norma en nuestro país. Tampoco tiene la jerarquía de Ley para soportar un tributo o crear un objeto imponible. Razón por la cual el operador jurisdiccional de instancia, resolvió acertadamente que la actuación de la Administración Tributaria, no tenía cobertura legal.

La sentencia de Casación tampoco enhebra sus criterios alrededor de la posibilidad de alguna remisión legal o una delegación normativa, por cuanto ésta no existe. El ordenamiento legal originario es un reglamento que, además, no tiene la jerarquía jurídica para soportar la creación de un objeto imponible o materia tributable, reservados exclusivamente a la ley, por tanto, no cabe comentario alguno al respecto.

Para ratificar la línea justificativa adoptada por la sentencia de Casación respecto de la decisión tomada, me permito finalmente, citar el siguiente segmento puntual en que, el operador jurídico, reitera su línea argumentativa: ... “ ***y la directriz 1.38, que determina que la calificación de la operación puede resultar de las relaciones entre las partes más que de las condiciones comerciales habituales, que pueden haber sido estructuradas para eludir o minimizar impuestos***, en tal caso, todas las cláusulas podrían ser el resultado de una condición a la que no se habría llegado si las partes hubieran negociado en condiciones de plena competencia, de este modo, el ***artículo 9*** permitiría un ajuste en las

---

<sup>103</sup> Sentencia dictada por la ***Corte Nacional de Justicia***, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, El 20 de mayo de 2016, a las 13h40 por la que resolvió “casar la sentencia dictada el 25 de noviembre del 2015, las 16h43, por la sala Única del Tribunal Distrital, número 2, de lo Contencioso Tributario, con sede en la ciudad de Guayaquil, ratificando la validez y legalidad de la Resolución número 107012010RREC004658, el 11 de noviembre de 2010, expedida por el Director Regional de El Oro del Servicio de Rentas Internas”.-

condiciones para reflejar aquéllas a las que las partes se hubieran atendido en el caso de que la operación se hubiera estructurado de acuerdo con la realidad económica y comercial de quienes negocian en un contexto de plena competencia; en este sentido, la Administración Tributaria al haber aceptado, los lineamientos planteados en el informe de precios de transferencia presentado por la actora, **difiere en los ajustes realizados por la actora en torno a las cuentas por pagar e inventarios**, ya que las disminuciones producto de dichos ajustes, tienen como origen los mismos precios de transferencia implantados entre partes relacionadas”<sup>104</sup>... Resulta necesario subrayar que, el sustento jurídico evidente de este segmento citado, resulta ser en su primera parte la directriz 1.38 y el artículo 9. Debemos suponer, puesto que hace todo el esfuerzo necesario para discurrir en un canal de imprecisión e incertidumbre, que el ordenamiento legal de soporte es, las “Directrices en Materia de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias”. Lo cual es incorrecto.

La directriz 1.38, consta entre las “Directrices en Materia de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias” y de su texto, se desprende un contenido sustancialmente diferente:

---

<sup>104</sup> Sentencia dictada por la **Corte Nacional de Justicia**, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, El 20 de mayo de 2016, a las 13h40 por la que resolvió “casar la sentencia dictada el 25 de noviembre del 2015, las 16h43, por la sala Única del Tribunal Distrital, número 2, de lo Contencioso Tributario, con sede en la ciudad de Guayaquil, ratificando la validez y legalidad de la Resolución número 107012010RREC004658, el 11 de noviembre de 2010, expedida por el Director Regional de El Oro del Servicio de Rentas Internas”.-

so de definir de forma precisa la operación vinculada a los efectos del presente capítulo e implica la determinación de las características de la operación, incluidos sus términos, las funciones desempeñadas, los activos utilizados y los riesgos asumidos por las empresas asociadas, la naturaleza de los productos transferidos o de los servicios prestados, y las circunstancias de las empresas asociadas, según las categorías definidas en el párrafo anterior. El grado en que cada una de las características clasificadas anteriormente resulta económicamente relevante en una operación concreta depende del grado en que serían tenidas en cuenta por empresas independientes al evaluar las condiciones de esa misma operación, en caso de efectuarse entre ellas.

1.38. Las empresas independientes, al evaluar las condiciones de una posible operación, la compararán con las restantes opciones de las que dispongan de modo realista y únicamente concluirán la operación si no encuentran una alternativa claramente más ventajosa para alcanzar sus objetivos comerciales. Dicho de otro modo, las empresas independientes únicamente realizarán la operación si no existe otra opción más favorable. Por ejemplo, no es probable que una empresa acepte el precio que le ofrezca una empresa independiente si sabe que otros clientes potenciales estarían dispuestos a pagar más en condiciones similares, o a pagar lo mismo en condiciones más ventajosas. Al valorar estas opciones, las empresas independientes tendrán normalmente en cuenta cualquier diferencia con relevancia económica que se aprecie entre las opciones de las que dispongan de modo realista (tales como diferencias en el grado de riesgo). Por lo tanto, resulta esencial identificar las características con relevancia económica para definir de forma precisa la operación vinculada y para conocer el conjunto de características que han considerado las partes intervinientes para llegar a la conclusión de que no disponen de modo realista de una oportunidad claramente más ventajosa para alcanzar los objetivos comerciales que la operación acordada. Al hacer este análisis puede ser necesario o útil evaluar la operación en el contexto de un acuerdo más amplio de operaciones, dado que el análisis de las opciones de las que dispongan de modo realista no se limita necesariamente a esa operación, sino que puede enmarcarse en un acuerdo más amplio de operaciones económicamente vinculadas.

1.39. La segunda fase en la que se utilizan las características con relevancia económica o los factores de comparabilidad en un análisis de precios de transferencia guarda relación con el proceso descrito en el Capítulo III sobre la comparación entre operaciones vinculadas y no vinculadas con el fin de determinar el precio de plena competencia de la operación vinculada. Para poder llevar a cabo estas comparaciones, los

105

En su parte esencial, a nuestro criterio, la directriz 1.38, señala que efectivamente, en las operaciones económicas que se celebren entre distintas empresas ... “puede ser necesario o útil evaluar la operación en el contexto de un acuerdo más amplio de operaciones, dado que el análisis de las opciones de las que dispongan de modo realista no se limita necesariamente a esa operación, sino que puede enmarcarse en un acuerdo más amplio de operaciones económicamente vinculadas”<sup>106</sup>...por tanto, el contenido transcrito en la sentencia de Casación objeto de la presente acción tiene un

<sup>105</sup> Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia empresas multinacionales y administraciones tributarias. Instituto de Estudios Fiscales. Julio 2017. Madrid. Pg.53.-

<sup>106</sup> Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de Transferencia Empresas Multinacionales Y Administraciones Tributarias. Instituto de Estudios Fiscales. Julio 2017. Madrid. Pg.53.-

contenido sustancialmente diferente, y en lo principal, no responde o una interpretación objetiva del mismo. No es una transcripción de su contenido sino una interpretación que, definitivamente, se inclina severamente, hacia la línea justificativa del operador jurídico. De su contenido normativo real, no se desprende ni de lejos la interpretación sesgada brindada por el operador de Casación. Su interpretación resulta sumamente forzada. ... *“las relaciones entre las partes más que de las condiciones comerciales habituales, que pueden haber sido **estructuradas para eludir o minimizar impuestos**, en tal caso, todas las cláusulas podrían ser el resultado de una condición a la que no se habría llegado si las partes hubieran negociado en condiciones de plena competencia”...* Este es un contenido que no se desprende del texto normativo original.

El Art. 9, al que también hace referencia la sentencia de Casación, sin indicación alguna de la fuente normativa, seguramente es el contenido en el modelo de Convenio Internacional Tributario suscrito por la OCDE. Asumimos que esa es la fuente, puesto que la resolución judicial emanada de poder público, no lo hace. No indica cuál es la fuente normativa, aunque es su obligación enunciar las normas o principios jurídicos en que se funda y explicar la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho, conforme lo exige el texto, Constitucional<sup>107</sup>, a efectos de preservar mi derecho fundamental a la defensa dentro del proceso jurisdiccional.-

Está demás reiterar lo dicho en el capítulo anterior que, los dos ordenamientos legales citados, fuentes normativas aplicadas en la sentencia de Casación, no son leyes vigentes en la República del Ecuador, el primero es un convenio internacional no suscrito y al que, tampoco nos hemos adherido como país<sup>108</sup>; y, las segundas son pautas adoptadas

---

<sup>107</sup> **Art. 76.-** En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al **debido proceso** que incluirá las siguientes garantías básicas:... 7. El derecho de las personas a la **defensa** incluirá las siguientes garantías:... 1) Las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas. **No habrá motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho...** CONSTITUCION DE LA REPUBLICA DEL ECUADOR. Decreto Legislativo 0 .R O. 449 de 20-oct.-2008.-

<sup>108</sup> **Art. 417.-** Los tratados internacionales **ratificados por el Ecuador se sujetarán a lo establecido en la Constitución**. En el caso de los tratados y otros instrumentos internacionales de derechos humanos se aplicarán los principios pro ser humano, de no restricción de derechos, de aplicabilidad directa y de

por un órgano creado al amparo de dicho instrumento internacional que, no producen obligación alguna en el plexo jurídico nacional, sino entre los países suscriptores de dicho Acuerdo. En todos los casos, ningún ordenamiento legal tiene la jerarquía normativa suficiente para crear objetos impondibles o materias gravables, reservadas exclusivamente, para normas ecuatorianas con jerarquía cuando menos, de ley, puesto que se trata de materias sometidas al principio de legalidad y de reserva de ley<sup>109</sup>.-

9. **FALTA DE APLICACIÓN DEL ART. 66.3 DEL REGLAMENTO PARA LA APLICACIÓN DE LA LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO Y, DE LAS DIRECTRICES APLICABLES EN MULTINACIONALES Y ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS DE LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICO OCDE.-**

Finalmente, la sentencia de Casación, ratificó los cargos que formuló la Casacionista, por los que acusó a la sentencia de instancia, respecto de **FALTA DE APLICACIÓN del Art. 66-3, Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno**, y señaló a texto expreso, lo siguiente:

... “5.4.1 El casacionista fundamenta el cargo al sostener que la Sala de instancia considera equivocadamente el contenido del artículo 1 de la Resolución NAC-DGER2005-0641, por cuanto no hace referencia al rango de plena competencia y se centra exclusivamente en la mediana y los límites para su cálculo (precio, monto de contraprestación y margen de utilidad operativa); **dejando de aplicar lo establecido en el art. 63.3 del Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno**, el que determina como operaciones comparables a aquellas en las que no existan diferencias en las características económicas relevantes que afecten de manera significativa el precio,

cláusula abierta establecidos en la Constitución. CONSTITUCION DE LA REPUBLICA DEL ECUADOR. Decreto Legislativo 0 .R O. 449 de 20-oct.-2008.-

<sup>109</sup> **Art. 301.- Sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos.** Sólo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley. Constitución de la Republica del Ecuador. Decreto Legislativo 0.R O. 449 de 20-oct.-2008.-

monto de la contraprestación o margen de utilidad, ya que se debe tener en cuenta que existe”...

... “5.4.3 Es pertinente señalar que el régimen de precios de transferencia se ha establecido....; ahora bien, para establecer los ajustes a los precios utilizados en las operaciones, se debe **considerar lo que establece el art. 66-3 del Reglamento de aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno**, que las **operaciones son comparables**, cuando no existen diferencias entre las características económicas relevantes de éstas, que afecten de manera significativa el **precio o valor de la contraprestación o margen de utilidad** a que hacen referencia los métodos establecidos, y en caso de existir diferencias, que su efecto pueda eliminarse mediante ajustes técnicos razonables; para determinar si estas operaciones son comparables o si existen diferencias significativas que deben ajustarse, se tendrán en cuenta dependiendo del método utilizado entre otras: las características de los bienes o de los servicios, los términos contractuales, las circunstancias económicas y las estrategias de negocio; en el mismo orden de ideas, en el art. 66-6 del Reglamento citado”...

...”5.4.4 Teniendo como fundamento lo expuesto, y una vez que ha sido analizada la sentencia recurrida, **este Tribunal de Casación** observa que... en el presente caso, para el análisis de los precios de transferencia, se han considerado como fundamento el informe de precios de transferencia presentado por la actora, en donde han sido **consideradas las compañías comparables** señaladas por la actora sin discriminar a ninguna de ellas, el **método elegido por el contribuyente** para la confirmación del **principio de plena competencia**, es el método alternativo de **Márgenes Transaccionales de Utilidad Operacional**, utilizando para tal efecto el indicador de rentabilidad ROA (Utilidad Operacional / Activos Operacionales), cuyos resultados permiten establecer el cumplimiento del principio de plena competencia; ante lo cual es necesario en primer lugar **considerar que el art. 66-3 del Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno** vigente a la época, como se señaló ut supra, determina cuando las operaciones son comparables, en el caso en particular se aprecia una **diferencia relevante en la característica económica de la operación**, ya que existe una **discrepancia señalada por el SRI**, en los **días de plazo promedio otorgados por las relacionadas a la actora**, el mismo que es **superior a 141 días**, en tanto que el plazo otorgado por las compañías seleccionadas por el contribuyente como comparables, es de entre 19 y 65 días; y acorde a la norma señalada art. 66-3, al existir esta diferencia que afecta al margen de utilidad se debe propender a eliminar sus efectos mediante ajustes técnicos razonables;... ; a pesar de ello, **el Tribunal a quo hace caso omiso de la norma citada**, que faculta a la Autoridad Administrativa

para **realizar los ajustes pertinentes**, encaminados a que las operaciones de la actora y sus relacionadas **sean comparables** con las compañías independientes, **esta falta de aplicación del art. 66-3 ibidem**, provoca que la Sala juzgadora"... "es decir, para el **Tribunal juzgador** las **diferencias sustanciales establecidas por la Administración Tributaria** en torno al plazo en las cuentas por pagar **no son pertinentes, desestimando que la diferencia en días de plazo conlleva per se, una diferencia económica por el interés implícito** que afecta al cumplimiento del principio de plena competencia ... que la Administración Tributaria: "...concluye que el contribuyente, al haber realizado estos ajustes por cuentas por pagar e inventarios en su análisis, **habría obtenido disminuciones en exceso de su costo de ventas y de sus activos operativos**, en el caso de haberse establecido precios fuera de la plena competencia. **Estas disminuciones en exceso se habrían producido porque el contribuyente implícitamente consideró como de plena competencia a precios establecidos con partes relacionadas que configuraron los valores de cuentas por pagar, inventarios y costos de venta**. El ajuste, tal como se realizó, se justificaría técnicamente por diferencias en los plazos concedidos por los proveedores de las compañías" ... "seleccionadas como comparables versus los plazos obtenidos por el contribuyente, pero no conduce a resultados fiables porque su cálculo parte de montos generados por precios de transferencia entre partes relacionadas, es decir los mismos precios que el análisis pretende demostrar que se realizaron en plena competencia" ... "esta referencia de orden técnico al ser relacionada a los antecedentes fácticos relativos a los precios y los plazos utilizados por la demandante en su informe integral de precios de transferencia, los mismos que no se encuentran en plena competencia, permite que en **coordinación a las directrices emitidas por la OCDE, establecer que la Administración Tributaria se encontraba facultada** para corregir estas distorsiones que afectaban al índice ROA utilizado, de tal manera que por las características de las compañías establecidas por el contribuyente como comparables, en los ajustes de capital realizados por la misma demandante, se debió **observar y corregir el factor inherente de las cuentas por pagar e inventarios, que son muy dispersos en relación a la realidad del contribuyente**"<sup>110</sup>...

<sup>110</sup> Sentencia dictada por la **Corte Nacional de Justicia**, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, El 20 de mayo de 2016, a las 13h40 por la que resolvió "casar la sentencia dictada el 25 de noviembre del 2015, las 16h43, por la sala Única del Tribunal Distrital, número 2, de lo Contencioso Tributario, con sede en la ciudad de Guayaquil, ratificando la validez y legalidad de la Resolución número 107012010RREC004658, el 11 de noviembre de 2010, expedida por el Director Regional de El Oro del Servicio de Rentas Internas".-

10. De este contenido, se desprende que la acusación se circunscribe a justificar y argumentar, los siguientes cargos:

i. **dejando de aplicar lo establecido en el art. 63.3 del Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno**

Debemos de tener presente que, el cargo que se acusa a la sentencia de instancia, es “**FALTA DE APLICACIÓN**”, de una norma reglamentaria, misma que se produce por... “*la falta de aplicación de norma sustantiva, que ocurre cuando el **juzgador deja de aplicar, omite traer al caso la norma jurídica que es pertinente a la solución** que corresponde al problema jurídico de los hechos ya establecidos*”<sup>111</sup>... Resulta un tanto redundante en apariencia, pero es necesario dejar sentado de manera explícita que, en el presente caso, existe una norma que regula la materia y por tanto, el cargo formulado es que, ésta no se habría aplicado por parte del jugador. La acusación es clara, el juzgador dejó de aplicar una norma jurídica vigente en el plexo jurídico nacional. El H. Tribunal de instancia no aplicó la norma, vigente. En el caso sub júdice, se ha identificado dicha norma, como el artículo 66.3 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno. A texto expreso la norma señala lo siguiente:

**REGLAMENTO DE APLICACIÓN A LA LEY DE  
RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO**<sup>112</sup>

<sup>111</sup> 7.2.- Enseña la doctrina, que el caso 1 del Art. 3 de la Ley de Casación, se refiere a la violación directa de la ley sustantiva, de modo que la existencia del vicio denunciado no hace relación alguna a los antecedentes fácticos del caso; se estima por tanto, como sostiene Galo García Feraud (citado por Andrade Ubidia, Santiago. *La Casación Civil en el Ecuador*. UASB. 2005. Pág. 181), en este cargo ha de estimarse que el Tribunal de Instancia hizo una apreciación correcta de los medios de prueba, determinando la verdad material que los hechos arrojan, y es sobre esa verdad que debe analizarse los tres casos que trae la causal primera. 7.3.- La causal primera, del Art. 3 de la Ley de Casación, contiene tres casos de vicios in iudicando: (i) la aplicación indebida de la norma sustantiva, que consiste en traer al caso una norma que no corresponde a los hechos, que no da la solución a esos problemas jurídicos, lo que le conduce a conclusiones distintas o contrarias a los hechos; (ii) **la falta de aplicación de norma sustantiva, que ocurre cuando el juzgador deja de aplicar, omite traer al caso la norma jurídica que es pertinente a la solución que corresponde al problema jurídico de los hechos ya establecidos**... Juicio No: 0950420120077, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, Corte Nacional de Justicia.-

<sup>112</sup> Decreto Ejecutivo N°2430, L. Gutiérrez B., Presidente Constitucional de la República, S.R.O. N 494, 31/12/2004.-

**“Art. 66-3.- Criterios de comparabilidad.-** Las operaciones son comparables cuando no existen diferencias entre las características económicas relevantes de éstas, que afecten de manera significativa el **precio** o **valor de la contraprestación** o **margen de utilidad** a que hacen referencia los métodos establecidos en este capítulo, y en **caso de existir diferencias, que su efecto pueda eliminarse mediante ajustes técnicos razonables.**

Para determinar si las **operaciones son comparables** o si existen diferencias significativas, se tomarán en cuenta, dependiendo del método de aplicación del **principio de plena competencia** seleccionado, los **siguientes elementos de las operaciones:**

1. Las características de los bienes o de los servicios, para lo cual se deberá tomar en cuenta, entre otras, las siguientes:
  - a. En caso de la transferencia de bienes tangibles, las características físicas de los mismos, sus cualidades y su fiabilidad, así como su disponibilidad y el volumen de la oferta;
  - b. En el caso de prestación de servicios, elementos tales como la naturaleza del servicio, y si el servicio involucra o no una experiencia o conocimiento técnico;
  - c. En el caso de que se conceda la explotación o se transmita un bien intangible, la forma de la operación, tal como la concesión de una licencia o su venta; el tipo de activo, sea patente, marca, know-how, entre otros; **la duración** y el grado de protección y los beneficios previstos derivados de la utilización del activo en cuestión;
  - d. En caso de enajenación de acciones, el capital contable actualizado de la sociedad emisora, el patrimonio, el valor presente de las utilidades o flujos de efectivo proyectados o la cotización bursátil registrada en la última transacción cumplida con estas acciones;
  - e. En caso de **operaciones de financiamiento**, el monto del principal, **plazo**, garantías, solvencia del deudor, tasa de interés y la **esencia económica de la operación antes que su forma.**

2. El análisis de las funciones o actividades desempeñadas, incluyendo los activos utilizados y riesgos asumidos en las operaciones, por partes relacionadas en operaciones vinculadas y por partes independientes en operaciones no vinculadas.

3. Los términos contractuales o no, con los que realmente se cumplen las transacciones entre partes relacionadas e independientes.

4. Las circunstancias económicas o de mercado, tales como ubicación geográfica, tamaño del mercado, nivel del mercado, al por mayor o al detal, nivel de la competencia en el mercado, posición competitiva de compradores y vendedores, la disponibilidad de bienes y servicios sustitutos, los niveles de la oferta y la demanda en el mercado, poder de compra de los consumidores, reglamentos gubernamentales, costos de producción, costo de transportación y la fecha y hora de la operación.

5. Las estrategias de negocios, incluyendo las relacionadas con la penetración, permanencia y ampliación del mercado, entre otras”.

Esta extensa norma, contiene varias exigencias fácticas, y puede con facilidad advertirse más de una regla, sin que la sentencia de Casación precise cuál es la parte que no se aplicó y cómo se explica la pertinencia de su falta de aplicación a los antecedentes de hecho. Imprecisión que, sin lugar a duda, afecta mi legítimo derecho a la defensa. Sin embargo, la propia sentencia de Casación señaló que, ... “a pesar de ello, **el Tribunal a quo hace caso omiso de la norma citada**, que faculta a la Autoridad Administrativa para **realizar los ajustes pertinentes**, encaminados a que las operaciones de la actora y sus relacionadas **sean comparables** con las compañías independientes, esta falta de aplicación del art. 66-3 *ibidem*, provoca que la Sala juzgadora”... “es decir, para el **Tribunal juzgador** las **diferencias sustanciales establecidas por la Administración Tributaria** en torno al plazo en las cuentas por pagar **no son pertinentes, desestimando que la diferencia en días de plazo conlleva per se, una diferencia económica por el interés implícito**

que afecta al cumplimiento del principio de plena competencia”<sup>113</sup>... La sentencia de Casación, resulta muy corta en cuanto al alcance atribuido al contenido del pronunciamiento del H. Tribunal de instancia. No es preciso ni suficiente señalar que, para ... “**el Tribunal juzgador las diferencias sustanciales establecidas por la Administración Tributaria en torno al plazo en las cuentas por pagar no son pertinentes, desestimando que la diferencia en días de plazo conlleva per se, una diferencia económica por el interés implícito que afecta al cumplimiento del principio de plena competencia**”...

El H. Tribunal de instancia, se pronunció sobre el contenido normativo implícito, señalando que tal...“**Situación que no ocurre en el hecho controvertido**”<sup>114</sup>. Después de formular una cita, de una distinguida autora sobre la materia controvertida, que recoge los elementos del contenido fáctico del presupuesto normativo, objeto de la controversia... “La autora Francesca Balzani en el Tratado de Derecho Tributario, tomo I, pagina 393 refiere que “el **precio establecido por las partes** debe ser considerado como **índice revelador de la anomalía de las condiciones de la transacción entre asociadas**: en efecto, si de este análisis **surge una diferencia** entre dicho precio y el valor correspondiente en condiciones de libre competencia, esto puede indicar que las relaciones comerciales y financieras de las empresas no son de **libre competencia** y que, en consecuencia, el **precio establecido en la operación entre las asociadas**, al fin de determinar la renta efectiva de estas, **debe ser sustituido por el precio aplicada por las empresas independientes**, vale decir, que operan en condiciones de libre mercado”<sup>115</sup>. El operador de instancia consideró que esta situación, no ocurre en el caso controvertido, sometido a su juzgamiento. Se debe subrayar que, el caso descrito por la autora objeto de la cita, coincide con el presupuesto fáctico normativo.

<sup>113</sup> Sentencia dictada por la **Corte Nacional de Justicia**, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, El 20 de mayo de 2016, a las 13h40 por la que resolvió “casar la sentencia dictada el 25 de noviembre del 2015, las 16h43, por la sala Única del Tribunal Distrital, número 2, de lo Contencioso Tributario, con sede en la ciudad de Guayaquil, ratificando la validez y legalidad de la Resolución número 107012010RREC004658, el 11 de noviembre de 2010, expedida por el Director Regional de El Oro del Servicio de Rentas Internas”.-

<sup>114</sup> Sentencia dictada el 25 de noviembre de 2015, las 16h43, por la **Sala Única del Tribunal Distrital No. 2 de lo Contencioso Tributario**, con sede en la ciudad de Guayaquil, dentro del juicio de impugnación No. 2010-0167.-

<sup>115</sup> Sentencia dictada el 25 de noviembre de 2015, las 16h43, por la **Sala Única del Tribunal Distrital No. 2 de lo Contencioso Tributario**, con sede en la ciudad de Guayaquil, dentro del juicio de impugnación No. 2010-0167.-

La referida norma secundaria, está sujeta en su operatividad a la condición de que existan operaciones comparables, mismas que han sido definidas ...“Las operaciones son comparables **cuando no existen diferencias** entre las características económicas relevantes de éstas, que afecten de **manera significativa** el **precio o valor de la contraprestación** o **margen de utilidad** a que hacen referencia los métodos establecidos en este capítulo, **y en caso de existir diferencias, que su efecto pueda eliminarse mediante ajustes** técnicos razonables”<sup>116</sup>... El operador de instancia, se pronunció de manera muy clara, que en el caso de la controversia las diferencias no existen, ergo no son operaciones comparables. Es cierto, no cita de manera explícita el artículo controvertido, pero su contenido lo resuelve íntegramente.

La condición operativa sustancial de la norma en análisis, es que estas diferencias afecten a determinada materia que el detentador de la potestad tributaria considera, como objeto imponible o materia gravable... .. “afecten de *manera significativa* el **precio o valor de la contraprestación** o **margen de utilidad** a que hacen referencia los métodos establecidos en este capítulo”<sup>117</sup>... Materia que resulta el centro de la controversia del operador de instancia, y por ello, en su sentencia, existe un pronunciamiento expreso. La actuación de la Administración tributaria, ratificada por la sentencia de Casación, fundó el **ajuste de la rotación de días de cuentas por pagar e inventarios**, que no es la materia prevista en la norma sustantiva cuya aplicación se exige. Así lo señaló, de manera muy clara, el operador de instancia, ... “como señala el actor en su demanda, la norma de carácter general habilita a la administración para determinar el rango de plena competencia para **precios, montos de las contraprestaciones o márgenes de dichas operaciones**.- Siendo la mediana calculada por la Administración en su Resolución (ahora impugnada) **el resultado del ajuste de la rotación de días de cuentas por pagar, la misma no tendría la cobertura del artículo 1citado (sic) que solo contempla las precios, montos de las contraprestaciones o márgenes de utilidad de las**

<sup>116</sup> Art. 66-3.- Decreto Ejecutivo N°2430, L. Gutiérrez B., Presidente Constitucional de la República, S.R.O. N 494, 31/12/2004.-

<sup>117</sup> Art. 66-3.- Decreto Ejecutivo N°2430, L. Gutiérrez B., Presidente Constitucional de la República, S.R.O. N 494, 31/12/2004.-

**operaciones**<sup>118</sup>...Así lo recoge la sentencia de Casación. ....  
“Como señala el actor en su demanda, la norma de carácter general habilita a la administración para determinar el rango de plena competencia para **precios, montos de las contraprestaciones o márgenes de dichas operaciones**.- Siendo la mediana calculada por la Administración en su **Resolución (ahora impugnada) el resultado del ajuste de la rotación de días de cuentas por pagar**, la misma **no tendría la cobertura** del artículo 1 citado que **solo contempla las precios, montos de las contraprestaciones o márgenes de utilidad de las operaciones**<sup>119</sup>...Así lo resolvió el H. Tribunal de instancia.-

La materia considerada por la Administración Tributaria, como gravable u objeto imponible, no está prevista en la norma sustantiva cuya aplicación se exige, y el Tribunal a quo, así lo señaló, de manera expresa.

No cabe por tanto acusar a la sentencia de instancia que no aplicó una norma, cuando el sentenciador se pronunció sobre su contenido de diferentes maneras, en reiteradas ocasiones, tal vez no de la forma tan rigurosa como la exigencia requerida en la sentencia de Casación, pero su contenido material ha sido objeto claro del pronunciamiento del juzgador de instancia.

Resulta entonces, una falacia sostener que el juzgador de instancia no aplicó el contenido material previsto en el artículo 66.3 el Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, puesto que de la simple lectura de la sentencia de instancia se puede colegir que el pronunciamiento dilucida cualquier duda, respecto en su contenido, más aún si tenemos presente que este no fue motivo de su ratio decidendi.

---

<sup>118</sup> Sentencia dictada por la **Corte Nacional de Justicia**, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, El 20 de mayo de 2016, a las 13h40 por la que resolvió “casar la sentencia dictada el 25 de noviembre del 2015, las 16h43, por la sala Única del Tribunal Distrital, número 2, de lo Contencioso Tributario, con sede en la ciudad de Guayaquil, ratificando la validez y legalidad de la Resolución número 107012010RREC004658, el 11 de noviembre de 2010, expedida por el Director Regional de El Oro del Servicio de Rentas Internas”.-

<sup>119</sup> Sentencia dictada el 25 de noviembre de 2015, las 16h43, por la **Sala Única del Tribunal Distrital No. 2 de lo Contencioso Tributario**, con sede en la ciudad de Guayaquil, dentro del juicio de impugnación No. 2010-0167.-

- ii. **precios establecidos con partes relacionadas que configuraron los valores de cuentas por pagar, inventarios y costos de venta.**

La sentencia de Casación dictada por la **Corte Nacional de Justicia**, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, objeto de la presente acción, concretó el desplazamiento del centro de la controversia hacia hechos diferentes a los que sirvieron para resolver en instancia (lo cual no le está atribuido<sup>120</sup>). Cuestionó de manera áspera y dura, el proceder del H. Tribunal a quo, para justificar el giro fáctico de la causa. La sentencia de Casación estimó de relevancia ...“*aprecia*<sup>121</sup> **una diferencia relevante en la característica económica de la operación**, ya que existe una discrepancia señalada por el SRI, en los días de plazo promedio otorgados por las **relacionadas a la actora** el mismo que es superior a 141 días, en tanto que el plazo otorgado por las compañías seleccionadas por el contribuyente como comparables, es de entre 19 y 65 días; y acorde a la norma señalada art. 66-3, **al existir esta diferencia** que afecta al margen de utilidad se debe propender a eliminar sus efectos mediante ajustes técnicos razonables; **circunstancia esta que debía ser observada por la Sala de instancia en su fallo**, pues se evidencia que conocían de tales diferencias”<sup>122</sup>... En lo sustancial, es necesario destacar que, los hechos sobre los que la sentencia de Casación pone el foco de análisis jurídico,

<sup>120</sup> 7.2.- Enseña la doctrina, que el caso 1 del Art. 3 de la Ley de Casación, se refiere a la violación directa de la ley sustantiva, de modo que la existencia del vicio denunciado **no hace relación alguna a los antecedentes fácticos del caso**; se estima por tanto, como sostiene Galo García Feraud (citado por Andrade Ubidia, Santiago. La Casación Civil en el Ecuador. UASB. 2005. Pág. 181), **en este cargo ha de estimarse que el Tribunal de Instancia hizo una apreciación correcta de los medios de prueba, determinando la verdad material que los hechos arrojan, y es sobre esa verdad que debe analizarse los tres casos que trae la causal primera**. Juicio No: 0950420120077, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, Corte Nacional de Justicia.-

<sup>121</sup> ...Con esa finalidad, cabe definir la **valoración de la prueba** como la actividad de percepción por parte del juez de los resultados de la actividad probatoria que se realiza en un proceso. Y quede claro que en esa percepción queda incluido, como actividades conjuntas, tanto la extracción de esos resultados como el juicio racional del juez sobre dicha percepción, que es consustancial a la misma, y que es lo que tradicionalmente se ha definido como **valoración de la prueba**... La valoración de la prueba. Jordi Nieva Fenoll, Marcial Pons, Madrid 2010, p. 34, citando a H. Devis Echandía, Teoría General de la Prueba Judicial, Bogotá, 2002, p. 273.

<sup>122</sup> Sentencia dictada por la **Corte Nacional de Justicia**, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, El 20 de mayo de 2016, a las 13h40 por la que resolvió “casar la sentencia dictada el 25 de noviembre del 2015, las 16h43, por la sala Única del Tribunal Distrital, número 2, de lo Contencioso Tributario, con sede en la ciudad de Guayaquil, ratificando la validez y legalidad de la Resolución número 107012010RREC004658, el 11 de noviembre de 2010, expedida por el Director Regional de El Oro del Servicio de Rentas Internas”.-

resultan distintos de los que sirvieron para el análisis de instancia. Hechos mencionados por alguna de las partes procesales, en el presente caso por la Administración Tributaria, como parte del acto de fiscalización inicial, mismo que fue debidamente impugnado tanto en la fase administrativa como en la fase jurisdiccional; sin embargo, dentro del proceso no consta ninguna otra diligencia o actuación procesal que permita su ratificación o confirmación y por ello, el operador de instancia lo descalificó. No fue tomada como un hecho que aportaría para dilucidar el centro de la controversia. No fue un hecho que hubiera servido para dilucidar la controversia. La valoración de la prueba, es una potestad conferida de manera exclusiva al juez de instancia; a pesar de ello, en la sentencia de Casación se toma este hecho como una verdad absoluta, a base de una revaloración de la misma. Se le da un nuevo valor a determinados medios probatorios, se fijan nuevos hechos no solamente en su parte sustantiva, sino que inclusive, sirven de apoyo para un argumento central diferente. En el presente caso, el elemento central es que existiría una diferencia con las cuentas por pagar inventarios, materias primas y costos de ventas. Para llegar a esta nueva conclusión, se sirve de ciertos puntos claves de apoyo, entre los más destacados que, estas diferencias provendrían o se derivarían, de plazos concedidos por proveedores relacionados. Esto no es un hecho cierto, es una presunción, pero la sentencia de casación la admite como tal y sirve de catapulta de apoyo para proyectar la conclusión de que las diferencias de precios existen, por cuanto éstas han sido concedidas por partes relacionadas, en la relación comercial. Estas afirmaciones son fruto de un encadenamiento de presunciones que no tienen soporte alguno. No existe parte relacionada alguna entre los proveedores de materias primas de mi representada. Esta es una afirmación que no tienen soporte alguno. En el acervo probatorio constante de autos, no existe medio probatorio alguno que acredite tal hecho. La sentencia de Casación, en su imperiosa necesidad de brindar una justificación racional (justificación interna), respecto de la selección de la premisa menor (hechos), no lo hace. No ofrece argumentación alguna, menos racional, de la atribución para

fijar nuevos hechos y proceder a la valoración de medios de prueba, así como tampoco, cuáles son los presupuestos básicos para llegar a determinar que la accionante cuenta con proveedores relacionados, en su desempeño comercial. Quiénes son? Qué productos habrían entregado a mi representada? En qué medio de prueba se acreditó este hecho?

Sin considerar que se trata de una apreciación, formulada por la Administración Tributaria en su proceso de verificación que, instrumentó en el Acta de Fiscalización, levantado en contra de la accionante, que en fase administrativa fue debidamente impugnada y en fase jurisdiccional fue objeto de la Acción de Impugnación, por tanto, fue una afirmación sujeta a confirmación. Afirmación que constituye la hipótesis sujeta a confirmación. La teoría del caso de la Administración Tributaria, respecto de la cual no se aportó medio de prueba alguno, que haya servido como elemento de convicción en el proceso jurisdiccional, por ello fue descartada en instancia. Curiosamente, en la sentencia de Casación, resurgió como relevante, sin explicación alguna.

Se admiten como hechos ciertos y válidas, actuaciones de la Administración tributaria que, se ubican en el extremo de la arbitrariedad. A base de estas presunciones opacas, en ningún caso hay hechos ciertos, se llega a establecer la existencia de diferencias que podrían justificar la aplicación de criterios de comparabilidad, previstos en el **“Art. 66-3.- del REGLAMENTO DE APLICACIÓN A LA LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO”**<sup>123</sup>.

---

<sup>123</sup> Decreto Ejecutivo N°2430, L. Gutiérrez B., Presidente Constitucional de la República, S.R.O. N 494, 31/12/2004.-

- iii. **coordinación a las directrices emitidas por la OCDE, establecer que la Administración Tributaria se encontraba facultada para corregir estas distorsiones**

La línea argumentativa central de la accionante, en este proceso, se orienta a puntualizar la vulneración del principio y garantía de seguridad jurídica, como valor superior; sin embargo, por norma expresa del constituyente todos los principios fundamentales tienen igual jerarquía<sup>124</sup>, por tanto, la H. Corte Constitucional saludablemente ha determinado que, debe velar por cualquiera otro derecho constitucional vulnerado, aunque las partes no lo hubieran mencionado. Es necesario puntualizar que, se habría producido una grave vulneración del derecho de defensa, en la garantía de la motivación previsto en el art. 76, No.7, lit. l de la Constitución, por cuanto en la sentencia de Casación no se enunciaron normas o principios jurídicos vigentes, o válidos. Dejando de precautelarse de esta manera, la supremacía Constitucional y la vigencia del ordenamiento jurídico. El pronunciamiento en la sentencia de Casación se funda extrañamente, en las **DIRECTRICES APLICABLES EN MULTINACIONALES Y ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS DE LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICO OCDE**<sup>125</sup>, ordenamiento internacional en el que parece encontrar la fuente jurídica de las potestades para ratificar la actuación de la Administración Tributaria, dentro del proceso de determinación plasmada en el Acta de Fiscalización, impugnada... **“coordinación a las directrices emitidas por la OCDE, establecer que la Administración Tributaria se encontraba facultada para corregir estas distorsiones”**<sup>126</sup>, y la fuente que

<sup>124</sup> **Art. 11.-** El ejercicio de los derechos se regirá por los siguientes principios: 6. Todos los principios y los derechos son inalienables, **irrenunciables**, indivisibles, interdependientes y de **igual jerarquía**.

<sup>125</sup> Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de Transferencia Empresas Multinacionales Y Administraciones Tributarias. Instituto de Estudios Fiscales. Julio 2017. Madrid. Pg.53.-

<sup>126</sup> Sentencia dictada por la **Corte Nacional de Justicia**, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, El 20 de mayo de 2016, a las 13h40 por la que resolvió “casar la sentencia dictada el 25 de noviembre del 2015, las 16h43, por la sala Única del Tribunal Distrital, número 2, de lo Contencioso Tributario, con sede en la ciudad de Guayaquil, ratificando la validez y legalidad de la Resolución número 107012010RREC004658, el 11 de noviembre de 2010, expedida por el Director Regional de El Oro del Servicio de Rentas Internas”.-

nutre el principio de legalidad y reserva de ley que rige en materia tributaria.

Al respecto es necesario, señalar que en aplicación del principio *Iura novit curia*, el operador de justicia tiene la entera libertad de buscar la norma aplicable al caso, incluso se encuentra liberado de las señaladas por las partes; sin embargo, tiene la indiscutida limitante, de la validez formal que lo circunscribe al universo del ordenamiento legal ecuatoriano, ... *“Es por ello que, las actuaciones provenientes de los poderes públicos deben respetar los derechos y principios consagrados en el texto constitucional al igual que fundamentarse en las **normas que integran el ordenamiento jurídico ecuatoriano**. Así lo ha sostenido esta Corte Constitucional al señalar que: “Este derecho no debe ser entendido de forma aislada a los demás derechos, ya que su esencia es la de brindar convicción a la ciudadanía de que sus derechos constitucionales serán respetados por todos los poderes públicos, a través de la existencia y aplicación de normativas jurídicas que hayan sido dictadas con anterioridad a la materialización de un caso concreto”<sup>127</sup>...; salvo que se tratara de derechos humanos, y que estos reconozcan derechos más favorables a los contenidos en la Constitución, prevalecerán sobre cualquier otra norma jurídica o acto del poder público<sup>128</sup>, que no es el caso sub júdice. De manera que, todos los poderes públicos deben proceder a la aplicación de normativas jurídicas ecuatorianas, que hayan sido dictadas con anterioridad a la materialización del caso concreto. Para efectos de subrayar este contenido, sustancial para la seguridad jurídica, permítanme brevemente citar el siguiente precedente Constitucional... “Razonabilidad ...Conforme lo ha establecido este Organismo constitucional, la razonabilidad es aquél parámetro, de la motivación por el cual se **verifican las fuentes del derecho utilizadas por el operador de justicia, para fundamentar***

<sup>127</sup> Corte Constitucional del Ecuador, sentencia No. 100-13-SEP-CC, caso No. 0642-12-EP.

<sup>128</sup> **Art. 424.-** La Constitución es la norma suprema y prevalece sobre cualquier otra del ordenamiento jurídico. Las normas y los actos del poder público deberán mantener conformidad con las disposiciones constitucionales; en caso contrario carecerán de eficacia jurídica.

La Constitución y los tratados internacionales de derechos humanos ratificados por el Estado que reconozcan derechos más favorables a los contenidos en la Constitución, prevalecerán sobre cualquier otra norma jurídica o acto del poder público.

**una decisión.** En otras ( palabras, puede decirse que la razonabilidad implica:... un juicio de **adecuación de la resolución judicial respecto de los principios y normas consagrados por el ordenamiento jurídico,** particularmente con aquellos contenidos en 1a Constitución de la República, de modo que se **muestre que el criterio del juzgador se fundamenta en normas e interpretaciones que guardan conformidad con la Norma Suprema y demás cuerpos legales, y no en aspectos que colisionen con las fuentes de derecho, precautelando de esta manera la supremacía constitucional y la vigencia del ordenamiento jurídico**<sup>129</sup>...

Justamente, la sentencia de Casación muestra que el criterio del juzgador se fundamentó en normas que colisionan con las fuentes del derecho ecuatoriano y que no guardan conformidad con la norma suprema y demás cuerpos legales que regulan la materia, con lo cual no se precautela la supremacía constitucional y la vigencia del ordenamiento legal.

## **11. PETICIÓN.-**

Por las consideraciones de hecho y de derecho anotadas en líneas anteriores aspiramos que los señores Magistrados de la Corte Constitucional, acojan el recurso extraordinario de protección deducido por nuestra representada, a fin de precautelar los derechos fundamentales vulnerados conforme se puede colegir de la línea argumentativa expresada por nuestra representada .

Es justicia, etc...

---

<sup>129</sup> Corte Constitucional del Ecuador, sentencia N.°082-16-SEP-CC, caso N.° 1163-10-EP.

A nombre de nuestra representada como sus abogados debidamente autorizados.-

**Dr. Armando Serrano Carrión, Mag.**

**Matrícula No. 09-2003-199**

## INDICE

	Página
<b><u>PRIMERO:</u></b> Accionantes. – _____	1
<b><u>SEGUNDO:</u></b> Señalamiento. – _____	1
<b><u>TERCERO:</u></b> Antecedentes. - _____	1
<b><u>CUARTA:</u></b>	
Decisión judicial que violenta mis derechos constitucionales. - _____	2
<b><u>QUINTA:</u></b>	
Acción extraordinaria de Protección, Argumentación y fundamentos para acreditar la vulneración de Seguridad Jurídica. - _____	3
i. Sentencia de Casación ratifica glosas determinadas por SRI. _____	4
ii. Marco constitucional: potestades del SRI. - _____	5
iii. <b><u>Sentencia de la Corte Nacional de Justicia, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario.</u></b> - _____	16
i. <i>Errónea interpretación</i> _____	17
ii. <i>Falta de aplicación</i> _____	17
<b>a) <u>ELEMENTOS DE HECHO, QUE VULNERAN EL DERECHO FUNDAMENTAL DE SEGURIDAD JURÍDICA.</u></b> - _____	17
1. Desplazamiento del centro de la controversia. - _____	17
2. Diferencias sustanciales establecidas por la Administración Tributaria en torno al plazo en las cuentas por pagar. _____	23
3. <b><u>CONCLUSIÓN: VULNERACIÓN DEL DERECHO DE SEGURIDAD JURÍDICA Y AL DEBIDO PROCESO.</u></b> _____	29
<b>b) <u>ELEMENTOS DE DERECHO, QUE VULNERAN EL DERECHO FUNDAMENTAL DE SEGURIDAD JURÍDICA.</u></b> _____	37
1. Causales de Casación. - _____	37
2. Corte Nacional admite cargos <b><u>de “errónea interpretación” y “falta de aplicación”</u></b> .- _____	38
3. Errónea interpretación de normas.- _____	38

4. Normas de derecho, acusadas de errónea interpretación .-	39
<b>5. <u>ERRÓNEA INTERPRETACIÓN DE LA RESOLUCIÓN</u></b>	
<b><u>NAC-DGER2005-0641</u></b>	40
6. De este contenido, se desprende que la acusación se circunscribe a justificar los siguientes cargos:	41
i. ...“la Sala a quo omite erradamente que la norma citada en su segundo inciso señala que”...	41
ii. “de tal manera que la Sala de instancia debió establecer si el valor (precios, montos de las contraprestaciones o márgenes de dichas operaciones)”...	45
iii. La causal y el cargo, “errónea interpretación”, que admite la sentencia de Casación, exige la identidad de la premisa mayor.	46
7. <b><u>ERRÓNEA INTERPRETACIÓN DE ART. 66-6, REGLAMENTO LRTI.</u></b>	51
8. De este contenido, se desprende que la acusación se circunscribe a justificar los siguientes cargos:	53
i. ...“ naturaleza técnica que reviste la determinación del cumplimiento del principio de plena competencia”...	53
ii. ... “consideró como de plena competencia a precios establecidos con partes relacionadas que configuraron los valores de cuentas por pagar, inventarios y costos de venta”...	57
I) precios,	58
II) montos de las contraprestaciones; o	58
III) márgenes de utilidad de dichas operaciones.	58
I) ajuste de la rotación de días de cuentas por pagar, e	58
II) inventarios	58
iii. ... “las directrices señaladas, las mismas que no han sido aplicadas por la Sala de instancia”...	61
a) Principio de Plena Competencia, usado	

para resolver un caso concreto _____	62
b) No se somete a la regla, prevista en el ordenamiento legal vigente. _____	67
iv. ... “evidenciándose una errónea interpretación del mismo y dejando de aplicar las directrices señaladas en este artículo”... _____	68
v. ...“Bajo los supuestos establecidos en las Directrices... la Autoridad Tributaria se encuentra facultada para corregir distorsión ...se realizaron los siguientes cálculos”... _____	71
i. ...“Bajo los supuestos establecidos en las Directrices... la Autoridad Tributaria se encuentra facultada para corregir distorsión ... _____	71
ii. ...“Bajo los supuestos establecidos en las Directrices... ...se realizaron los siguientes cálculos” _____	75
<b>9. <u>FALTA DE APLICACIÓN DEL ART. 66.3 DEL REGLAMENTO PARA LA APLICACIÓN DE LA LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO Y, DE LAS DIRECTRICES APLICABLES EN MULTINACIONALES Y ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS DE LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICO OCDE.-</u></b> _____	80
10. De este contenido, se desprende que la acusación se circunscribe a justificar los siguientes cargos: _____	83
i. <i>dejando de aplicar lo establecido en el art. 63.3 del Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno</i> _____	83
ii. precios establecidos con partes relacionadas que configuraron los valores de cuentas por pagar, inventarios y costos de venta. _____	89
iii. coordinación a las directrices emitidas por la OCDE, establecer que la Administración Tributaria se encontraba facultada para corregir estas distorsiones. _____	92
<b>11. <u>PETICIÓN.</u></b> _____	94