EDICIÓN JURÍDICA

REGISTRO OFICIAL®
ÓRGANO DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA

FUNCIÓN JUDICIAL Y JUSTICIA INDÍGENA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA

SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO:

RESOLUCIONES Y JUICIOS

J01501-2021-00048, J09501-2021-00560, J09501-2021-00212, J09501-2023-00193

Año II - Nº 449 - 109 páginas
Quito, martes 17 de noviembre de 2026

FUNCIÓN JUDICIAL

Juicio No. 01501-2021-00048 RESOLUCION 888-2025

280183880-DFE

JUEZ PONENTE: GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO, JUEZ NACIONAL (E) (PONENTE) (E)

AUTOR/A: GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, viernes 19 de diciembre del 2025, las 10h39.

Resolución de fácil lectura

La Sala especializada de lo Contencioso Tributario al analizar los recursos interpuestos, determina que no se ha producido una errónea interpretación de los artículos 300 y 311 del COGEP alegados con fundamento en el caso primero. Tampoco se advierte una errónea interpretación del artículo 94 numerales 1 y 2 del Código Tributario o una falta de aplicación de los artículos 87 y 89 del Código Tributario y artículos 78 y 81 de la Ley de Régimen Tributario Interno acusados al amparo del caso quinto. En tal virtud, ha resuelto no casar el fallo impugnado.

VISTOS.- Comparecen, por una parte, la abogada Isabel Patiño Sánchez, en calidad de abogada autorizada por el señor Carlos Roldan Siguenza, Gerente General de la Compañía Comercial Carlos Roldan Cia Ltda; y, por otra parte, la abogada Estefanía Carvajal Gaibor, en calidad de procuradora fiscal del Servicio de Rentas Internas, e interponen sendos recursos de casación en contra del fallo dictado el 16 de enero de 2023, a las 13h00, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Cuenca, provincia del Azuay, en el juicio de impugnación No. 01501-2021-00048.

1.- Competencia.- 1.1.- La Corte Nacional de Justicia, a través de sus Salas Especializadas, tiene jurisdicción y competencia para conocer y resolver los recursos de casación interpuestos dentro de las distintas causas que se sustancian en todo el territorio ecuatoriano, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 184 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador (léase también solo Constitución o CRE); artículo 184 del Código Orgánico de la Función Judicial (léase también COFJ) y artículo 266 y siguientes del Código Orgánico General de Procesos (léase también COGEP). **1.2.-** El

FUNCIÓN JUDICIAL DOCUMENTO FIRMADO ELECTRÓNICAMENTE Firmado por DIEGO PATI GORDILLO CEVALLOS C=EC L=QUITO CI 0501385058

FUNCIÓN JUDICIAL DOCUMENTO FIRMADO ELECTRÓNICAMENTE Firmado por GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA C=EC L=QUITO CI 1703594588

FUNCIÓN JUDICIAL DOCUMENTO FIRMADO ELECTRÓNICAMENTE Firmado por GILDA ROSANA MORALES ORDONEZ C=EC L=QUITO CI 1710658640

Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 02-2021, conformó sus seis Salas Especializadas según lo faculta el Código Orgánico de la Función Judicial en su artículo 183. **1.3.-** La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación, en virtud de lo previsto en la segunda parte del artículo 185 numeral 1 del COFJ. **1.4.-** Luego del sorteo de ley correspondiente, realizado el 29 de agosto de 2025, a las 13h52 (fj. 74 exp. Casación), se radicó la competencia en el Tribunal integrado por los doctores José Suing Nagua (Ponente), Gustavo Durango Vela y Rosana Morales Ordóñez, Jueces Nacionales de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario; no obstante, a través del acta de sorteo de 01 de julio de 2024, a las 14h00, se encargó al Dr. Diego Gordillo Cevallos, Conjuez Nacional Temporal, el despacho del Dr. José Suing Nagua, a partir del 03 de julio de 2024, asumiendo la calidad de Juez Nacional Encargado y consecuentemente la ponencia de la presente causa. **1.5.-** En tal virtud, según lo que dispone el artículo 160.1 del Código Orgánico de la Función Judicial, el Tribunal en su actual integración es el conformado por los doctores Diego Gordillo Cevallos, Juez Nacional Encargado, Ponente; Gustavo Adolfo Durango Vela, Juez Nacional Encargado; y, Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional Titular; quienes avocan conocimiento y son competentes para resolver el presente recurso de casación.

2.- Validez procesal.- De la revisión del proceso no se observa ninguna circunstancia que pueda afectar su validez procesal y tampoco existe nulidad alguna que declarar, como así lo manifestaron los procuradores judiciales de las partes, en audiencia de casación llevada a cabo el día 17 de diciembre de 2025, a las 15h00.

3.- Antecedentes procesales.- 3.1.- Objeto de la controversia.- De la sentencia impugnada se desprende que la controversia radica en: *ª 1. Establecer si se ha producido la caducidad de la facultad determinadora respecto al Impuesto a los Consumos Especiales de los meses desde enero hasta diciembre de 2015. 2. Establecer si el Acta de Determinación impugnada es nula ya que adolecería de falta de motivación. 3. Establecer si existe falta de competencia del Director Zonal 6 del Servicio de Rentas Internas para determinar tributos, que habrían sido parte de un acto de determinación aduanera, mediante control posterior.º*. (fj. 1049 vuelta expediente de instancia). **3.2.- Resolución impugnada.-** El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario en el fallo antes referido resolvió: *ª aceptar parcialmente la demanda presentada por COMERCIAL CARLOS ROLDAN CIA. LTDA. en contra del DIRECTOR ZONAL 6 DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS y como consecuencia se declara: 1. Que no ha operado la caducidad de la facultad determinadora respecto al Impuesto a los*

Consumos Especiales de los meses desde enero hasta diciembre de 2015; 2. Que el Acta de Determinación No. 01202124900426591 se encuentra motivada; y, 3. De los cargos levantados, se dan de baja las diferencias por ICE relacionadas con los refrendos: 037-2015-10-00014908, 037-2015-10-00359411, 037-2015-10-00596641, y, 037-2015-10-00605441, conforme lo desarrollado en el numeral 7.7 de esta sentencia.ª. (fj. 1057 expediente de instancia). **3.3.- Recursos de casación.-** Por un lado, mediante escrito de fecha 15 de marzo de 2023, 14h50, la procuradora judicial Isabel Patiño Sánchez, en representación del señor Carlos Roldán Siguenza, Gerente General de la Compañía Comercial Carlos Roldán Cia. Ltda., interpone recurso de casación en contra del fallo antes referido, con fundamento en el caso quinto del artículo 268 del COGEP por el vicio de errónea interpretación de los artículos 83, 84 y 86 de la ley de Régimen Tributario Interno, los artículos 201 y 202 del Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario y de la resolución No. NAC-DGERCGC15-00000593 (Registro Oficial No. 572 de 25 de agosto de 2015), emitida por la Directora del Servicio de Rentas Internas. También por el vicio de falta de aplicación del artículo 87 y 89 del Codigo Tributario y de los artículos 78 y 81 de la Ley de Régimen Tributario Interno. Por otro lado, mediante escrito de fecha 15 de marzo de 2023, 16h13, la abogada Estefanía Carvajal Gaibor, en calidad de procuradora fiscal del Servicio de Rentas Internas, interpone también recurso de casación en contra del fallo antes referido, con fundamento en el caso primero del artículo 268 del COGEP acusando el vicio de errónea interpretación de los artículos 300 y 311 del COGEP; y, por el segundo caso, alegando que la sentencia no cumple con el requisito de motivación, conforme los artículos 76.7.l de la Constitución de la República del Ecuador, artículos 89 y 95.7 del Código Orgánico General de Procesos en concordancia con el 130 numeral 4 del Código Orgánico de la Función Judicial. **3.4.- Calificación.-** El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario calificó ambos recursos de casación en auto de 17 de marzo de 2023, a las 15h40, en los términos de los artículos 266 y 269 del COGEP y dispuso elevar los expedientes a la Sala especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia. **3.5.- Admisión**.- En auto de 28 de marzo de 2025, las 10h26, el doctor Marco Vinicio Albán Zambonino en su calidad de Conjuez de la Sala, dispuso a ambas partes que aclaren y completen ambos recursos en un término de cinco días. (fj. 13 a 14 vuelta expediente de casación). En escrito de 2 de abril de 2025, 10h39, la procuradora judicial de la empresa COMERCIAL CARLOS ROLDAN CIA. LTDA., presenta el escrito correspondiente. En tanto que, en escrito de 4 de abril de 2025, a las 14h30, la procuradora judicial del Servicio de Rentas Internas, da cumplimiento con lo solicitado. Finalmente, en auto de 11 de junio de 2025, a las 12h58, el referido Conjuez de la Sala, resolvió admitir los recursos de casación propuestos en los siguientes términos: *ª OCTAVO: RESOLUCIÓN: Por las consideraciones expuestas, y de conformidad con lo previsto por el artículo 270 del COGEP, se resuelve: 8.1. ADMITIR el recurso de casación presentado por la compañía COMERCIAL CARLOS ROLDAN CIA. LTDA. de la siguiente manera: CAUSAL QUINTA*

del art. 268 del COGEP, por los siguientes cargos: Errónea interpretación: Art. 94 numerales 1 y 2 del Código Tributario Falta de aplicación: Arts. 87 y 89 del Código Tributario Arts. 78 y 81 de la Ley de Régimen Tributario Interno. 8.2. ADMITIR parcialmente el recurso de casación presentado a nombre del Director Zonal 6 del Servicio de Rentas Internas (SRI), únicamente de la siguiente manera: CAUSAL PRIMERA del art. 268, por el siguiente cargo: Errónea interpretación: primer inciso del art. 300 y del art. 311 del COGEPº . (fj. 54 a 58 vuelta expediente de casación).

4.- Fundamentación del recurso de casación por parte de la procuradora judicial de la compañía COMERCIAL CARLOS ROLDÁN CIA. LTDA.- 4.1.- La compañía casacionista para fundamentar su recurso respecto del caso quinto del artículo 268 del COGEP, por el vicio de falta de aplicación de los artículos 87 y 89 del Código Tributario y los artículos 78 y 81 de la Ley de Régimen Tributario Interno, señala que en la sentencia sobre la que deduce el recurso, los jueces del Tribunal Distrital no solo que incurrieron en el error grave en cuanto a la interpretación y aplicación de las normas que invocan, sino que han ignorado la existencia de otras normas de carácter sustancial vinculadas con el tema de la caducidad de la facultad determinadora y la naturaleza y efectos jurídicos de la declaración del sujeto pasivo del Impuesto a

los Consumos Especiales determinado, cuya aplicación resultaba sustancial para resolver sobre la materia, normas que de haberlas analizado y aplicado, habría corregido no solo lo errado de la interpretación de las disposiciones invocadas, sino la decisión judicial. La seguridad jurídica exige también la plenitud y coherencia, es decir que se analicen todas las normas que están relacionados con los hechos controvertidos y aquellas vinculadas con las alegaciones de las partes, pues la sentencia debe ser una respuesta motivada sus planteamientos, a la vez que se constituya en instrumento que tutele sus derechos. Indica que en el ordenamiento jurídico ecuatoriano es el Código Tributario, en sus artículos 1 y 2 que se establecen los principios que dirigen las relaciones provenientes de los tributos, entre las administraciones tributarias como sujetos activos y los contribuyentes y responsables de aquellos, y sus normas se han de aplicar a todos los tributos: nacionales, provinciales, municipales o locales o de otros entes acreedores de los mismos, así como a las situaciones que se deriven o se relacionen con ellos. Por lo que, menciona que las disposiciones que prevalecerán sobre toda otra norma de leyes generales, siendo así los jueces no pueden ignorar sus disposiciones a la hora de resolver los conflictos que someten los contribuyentes en contra de las actuaciones de la Administración. Si la disposición legal central para enfrentar el conflicto sometido a la decisión de los jueces A quo está contenida en el artículo 86 de la Ley de Régimen Tributario, que dispone taxativamente el modo de la declaración, liquidación y pago del ICE para el caso de mercancías importadas. No pueden ignorarse los principios o reglas que en el Código Tributario establecen la

naturaleza de la declaración como instrumento de determinación tributaria; así lo establece los artículos 87 y 88 del invocado Código y se complementan con los artículos 78 y 81 de la Ley de Régimen Tributario. Y por lo tanto, las disposiciones debían ser consideradas por el Juzgador en su decisión, pues la norma en forma expresa otorga al sujeto pasivo, en este caso al contribuyente importador, el deber de determinar la obligación tributaria, es decir establecer la existencia del hecho generador, la base imponible y la cuantía del tributo, a través de su declaración y el consecuente pago, y al constituir esta determinación el cumplimiento de una obligación legal a su cargo, se configura un acto tributario que produce efectos jurídicos, pues entraña una manifestación y reconocimiento expreso de datos, de la cuantía de la obligación tributaria y de los elementos integrantes del hecho generador o hecho imponible y a su vez provoca de ser el caso el procedimiento de determinación por parte de la Administración Tributaria, conforme señala el inciso segundo del artículo 68 del Código Tributario. (fj. 1081 y 1081 vuelta expediente de instancia). **4.2.-** A su vez, señala que los artículos 78 y 81 regulan de manera específica, definiendo lo que constituye el hecho generador del ICE, esto es el presupuesto establecido en la ley para configurar el tributo, por lo tanto la desaduanización no es un hecho aislado, sin ningún efecto jurídico como sostienen los juzgadores en la sentencia que impugno, esa actividad que los jueces la consideran sin importancia, es sustancial pues resulta que es la condición fáctica a través de la cual se establece la tipificación del tributo y el nacimiento de la obligación, por ello es que la norma del artículo 86 de la ley de Régimen Tributario establece que se liquidará el impuesto en la declaración de importaciones, de tal forma que para que se materialice el desaduanamiento, el tributo del ICE debe estar declarado, liquidado y pagado, en la declaración aduanera. (fj. 1082 vuelta expediente de instancia). **4.3.-** Hace énfasis en que si los jueces antes de emitir su sentencia hubiesen analizado los presupuestos contenidos en las normas aplicables al caso, hubieren colegido que la declaración a la que se refiere en tantas veces invocado artículo 86 de la Ley de Régimen Tributario Interno, y cumplida por el contribuyente importador en los meses de enero a diciembre del año 2015, es el acto de determinación tributaria que tiene el carácter de definitivo y vinculante y produce los efectos jurídicos de la determinación tributaria y que se ha cumplido en mandato de una norma específica que tiene rango de ley, cuyo objeto tiene como finalidad establecer el hecho generador, dar nacimiento a lo obligación tributaria y realizar su prestación en la medida que establece la ley, lo que como consecuencia vincula al contribuyente con la administración y activa su facultad determinadora para proceder a la verificación, complementación o enmienda de las declaraciones; la composición del tributo correspondiente, cuando se advierta la existencia de hechos imponibles, y la adopción de las medidas legales que se estime convenientes para esa determinación. (fj. 1083 expediente de instancia). **4.4.-** Por lo tanto, señala que sostener como lo hacen los juzgadores, que no se han presentado por parte del contribuyente las declaraciones del Impuesto a los Consumos Especiales, resulta, una afirmación sin ningún fundamento ni sustento jurídico y contrario

al ordenamiento legal invocado y a la verdad procesal. Así, señala que la verdad procesal entonces en esta causa radica en el hecho que los jueces reconocen en forma expresa que la determinación realizada por su representada referente al impuesto a los consumos especiales se realizó por los meses de enero a diciembre de 2015, pero argumentan que esas declaraciones tiene un efecto de ª desaduanizarº, postulado que como se ha analizado a lo largo de esta exposición, está fuera del contexto normativo que los mismo jueces invocan, pero lo utilizan con el ánimo de desconocer que tales declaraciones, como toda determinación tributaria, son definitivas y vinculantes para el declarante como para la administración tributaria y que como tal genera relevantes efectos jurídicos respecto a la responsabilidad del sujeto pasivo que realiza la determinación, frente a la administración por los datos en ellas consignadas y como hemos sostenido, activa su facultad determinadora. (fj. 1083 y 1083 vuelta expediente de instancia). **4.5.-** En tanto que del artículo 94 del Código Tributario, señala que jueces reconocen en el texto de su sentencia que las declaraciones fueron presentadas en los meses de enero a diciembre del 2015, pero en el análisis, que resulta inadmisible, niegan el valor de esa declaraciones porque consideran que ellas sirven únicamente para desaduanizar mercaderías y concluyen que no existe declaración, por lo que se aplica el numeral segundo del Art. 94 invocado. (fj. 1083 vuelta y 1084 expediente de instancia). **4.6.-** Indica que se consolida la lesión a los derechos del contribuyente, al desconocer que la caducidad implica la pérdida de ejercicio de la facultad determinadora de la obligación tributaria por parte de la Administración, y que los actos producidos con posterioridad al plazo legal establecido en el artículo 94 del Código Tributario vigente en el año de determinación, resultan nulos por la falta de capacidad para producir efectos, en razón de la pérdida, por el transcurso del tiempo de tal facultad administrativa; caducidad que menciona se remite al supuesto contenido en el numeral 1 del art. 94 del Código Tributario, puesto que alega que su representada cumplió con las declaraciones tributarias en la forma que establece el artículo 86 de la Ley de Régimen Tributario, pero contra norma expresa los jueces al emitir su sentencia deciden inexplicablemente que los actos de determinación producidos por el sujeto pasivo, no generan efecto jurídico alguno en derecho, pues tales efectos no estarían supeditados a las disposiciones legales que invocan, sino que únicamente se generaría el vínculo legal de la determinación, si se hubiera cumplido con una imaginaria declaración subsidiaria referida en el Reglamento, porque como se ha demostrado, no existe norma expresa que exija tal obligación, y bajo ese supuesto se desestiman los efectos que la declaración genera en la relación jurídica, respecto de la obligación tributaria establecida por el contribuyente, y se ignora además, que solo partir de la fecha de la declaración se activa la facultad tributaria administrativa para su verificación, y que tal verificación o control administrativo sólo puede ejercerse dentro de los tres años posteriores a la fecha en la que se presentó las declaraciones. Finalmente, señala que en la emisión de la sentencia impugnada, al vulnerarse garantía de la seguridad jurídica, se ha causado agravio al contribuyente cuya expectativa de encontrar justicia y tutela de sus

derechos lesionados por la actuación administrativa se ha visto afectada, al haberse interpretado las normas que se invocan en ella, en forma errada, y se han dejado de aplicar normas de derecho que informan el

ordenamiento tributario, normas que de manera particular regulan la institución de la determinación como potestad del sujeto pasivo, a través de la cual se articula el vínculo jurídico tributario y la actividad de la administración, actividad que sólo puede ejercerse dentro de los plazos señalados en la Ley, y que al haber reconocido en la sentencia, con los errores descritos, la validez del acta de Determinación Tributaria No. 01202124900426591, emitida por el Departamento de Auditoría de la Dirección Zonal 6 del Servicio de Rentas Internas y en la que establece diferencias por Impuestos a los Consumos Especiales en los meses de Enero a Diciembre del año 2015. Acta de Determinación notificada el día 19 de marzo de 2021, esto a más de seis años de las declaraciones realizadas, ha causado grave afección a su patrimonio. (fj. 1084 y 1084 vuelta expediente de instancia). **4.7.-** En tanto que, en la aclaración solicitada por el Conjuez de la Sala, expresa que la errónea interpretación del artículo 94 del Código Tributario radica en haber aplicado indebidamente el numeral 2 del artículo 94, bajo la premisa de que su representada no habría presentado declaración del Impuesto a los Consumos Especiales (ICE) en el período fiscal 2015 y, que por tanto, procedía aplicar el plazo de seis años para el ejercicio de la facultad determinadora. (fj. 17 y 17 vuelta expediente de casación). **4.8.-** Así, indica que conforme al expediente, la representada presentó las declaraciones aduaneras respectivas por las importaciones realizadas entre enero y diciembre de 2015, en las cuales se determinó y pagó el ICE. Expresa que estos documentos no sólo constan en autos, sino que han sido expresamente reconocidos por el propio tribunal en la sentencia, aunque desprovistos de efectos jurídicos, bajo el argumento de que su finalidad sería únicamente la desaduanización. Este razonamiento implica una errónea interpretación del artículo 94, al desvincular las declaraciones aduaneras de su efecto jurídico como actos de determinación tributaria por parte del sujeto pasivo, desconociendo a su vez el artículo 89 del Código Tributario, que reconoce como determinación válida la realizada mediante declaración en la forma y con los requisitos que la ley establezca. (fj. 17 vuelta expediente de casación). **4.9.-** Por lo tanto, enfatiza que al haber sido estas declaraciones presentadas entre enero y diciembre de 2015, el plazo previsto en el artículo 94.1 vencía, a más tardar, el 31 de diciembre de 2018, de modo que la emisión del acta de determinación el 19 de marzo de 2021 se realizó fuera del plazo legalmente establecido, sin que se haya demostrado en autos ninguna causal válida de suspensión o interrupción del término. Señala que la interpretación adoptada por el Tribunal, además de vulnerar el principio de legalidad, contraviene el principio de seguridad jurídica garantizado en el artículo 82 de la Constitución y el criterio reiterado de la Corte Nacional de Justicia, conforme al cual los plazos de caducidad no pueden ser interpretados extensivamente ni eludirse por

vía reglamentaria o por construcciones contrarias a la ley. (fj. 18 expediente de casación). **4.10.-** En tanto que acerca de la falta de aplicación de los artículos 87 y 89 del Código Tributario, así como los artículos 78 y 81 de la Ley de Régimen Tributario Interno, cuya valoración era indispensable para establecer el momento a partir del cual debía computarse el plazo de caducidad previsto en el artículo 94 del mismo Código. Menciona que estas disposiciones configuran un bloque normativo unitario e integral en materia de determinación tributaria y delimitan con claridad las obligaciones del sujeto pasivo en operaciones de importación gravadas con el Impuesto a los Consumos Especiales (ICE). Así, determina que su omisión privó al juzgador de los fundamentos normativos necesarios para resolver correctamente la controversia sobre la validez temporal del acto de determinación impugnado. (fj. 18 vuelta expediente de casación). **4.11.-** Menciona que el artículo 87 del Código Tributario define la determinación como el acto mediante el cual se declara la existencia del hecho generador, la base imponible y la cuantía del tributo. A su vez, señala que el artículo 89 prevé que, cuando la determinación la efectúa el sujeto pasivo, se materializa mediante la correspondiente declaración, la cual, una vez presentada en forma legal, es definitiva y vinculante. Esta norma cobra especial relevancia en el presente caso, en el que el contribuyente cumplió su obligación tributaria mediante declaraciones aduaneras válidas, en las que liquidó y pagó el ICE conforme a lo exigido por la normativa aduanera y tributaria vigente. (fj. 18 vuelta expediente de casación). **4.12.-** De esta manera menciona que el artículo 78 de la Ley de Régimen Tributario Interno establece que el hecho generador del ICE, en el caso de importaciones, es la desaduanización. Indica que esta norma delimita con precisión el momento en que nace la obligación tributaria y, por tanto, en que se activa la relación jurídico-tributaria entre la administración y el contribuyente. En conexión directa, menciona que el artículo 81 de la misma ley dispone que en el caso de productos importados, el ICE se consigna en la declaración de importación, lo que refuerza la naturaleza jurídica de ésta como acto de determinación tributaria válido por parte del sujeto pasivo. Al no aplicar estas disposiciones, la sentencia impugnada incurre en un defecto sustancial. Señala que se parte de una premisa equivocada: que el contribuyente no presentó declaración tributaria del ICE y, por ende, que el plazo de caducidad debía regirse por el numeral 2 del artículo 94 del Código Tributario. Hace énfasis en que esta conclusión desconoce por completo que, conforme al artículo 86 de la Ley de Régimen Tributario Interno y a las propias resoluciones administrativas del Servicio de Rentas Internas, el contribuyente cumple su deber de declarar, liquidar y pagar el ICE mediante la declaración aduanera, al momento de la desaduanización y no mediante una declaración mensual posterior. (fj. 18 vuelta y 19 expediente de casación). **4.13.-** Concluye la aclaración indicando que si el Tribunal hubiera aplicado correctamente los artículos 87 y 89 del Código Tributario, en concordancia con los artículos 78 y 81 de la Ley de Régimen Tributario Interno, habría concluido que las declaraciones aduaneras efectuadas por el contribuyente en 2015 -todas con liquidación y pago del ICE- constituyen actos de determinación tributaria válidos y

definitivos. En consecuencia, el plazo de caducidad para ejercer la facultad verificadora o determinadora por parte de la administración tributaria era de tres años, conforme al numeral 1 del artículo 94 del Código Tributario. La emisión del acta de determinación en 2021 resultaba, por tanto, jurídicamente extemporánea. La corrección de este defecto normativo exige la aplicación del artículo 89 del Código Tributario como norma central que otorga eficacia jurídica a las declaraciones aduaneras, en tanto instrumentos de determinación del tributo por parte del sujeto pasivo. Al mismo tiempo, exige reconocer que la desaduanización, conforme al artículo 78 de la Ley de Régimen Tributario Interno, constituye el hecho generador del ICE, lo que activa tanto la obligación tributaria como el plazo para el control de legalidad por parte de la administración. (fj. 19 y 19 vuelta expediente de casación). **4.14.- Contestación por parte del Servicio de Rentas Internas.-** Corrido traslado con el recurso admitido, mediante escrito presentado el 22 de julio de 2025, a las 16h19, la abogada Greta Carolina Arcos Faubla, procuradora judicial designada por el Servicio de Rentas Internas, da contestación al recurso interpuesto por la compañía COMERCIAL CARLOS ROLDAN CIA. LTDA., e indica acerca de la errónea interpretación del artículo 94 numerales 1 y 2 del Código Tributario, que el numeral 2 del Art. 94 Código Tributario es claro en su aplicación respecto a la caducidad en el plazo de 6 años en este caso; por lo que, menciona que en este sentido el contribuyente sólo realizó importaciones sobre las que realizó sus declaraciones aduaneras para desaduanizar los bienes importados y liquidó el ICE en unos casos y en otros no; siendo un hecho cierto que el contribuyente no presentó en el mes inmediato siguiente a sus importaciones con bienes gravados con ICE, las declaraciones de todas las operaciones realizadas y su reliquidación y pago respectivamente. (fj. 62 expediente de casación). **4.15.-** Por tanto, menciona que la fundamentación del recurrente es inadecuada porque a su criterio no se configura la errónea interpretación, más se trataría de que no se encuentra de acuerdo con los hechos señalados dentro de la sentencia y pareciera que el actor requiere es una nueva valoración de los hechos, conforme a los que señala en su aclaración a su recurso de casación. (fj. 65 expediente de casación). **4.16.-** En referencia a la falta de aplicación de los artículos 87 y 89 del Código Tributario y artículos 78 y 81 de la Ley de Régimen Tributario Interno, hace énfasis que en base al los argumentos expresados en el recurso de casación, más se trataría de que el recurrente no se encuentra de acuerdo con los hechos señalados dentro de la sentencia y pareciera que el actor requiere es una nueva valoración de los hechos. Ahora bien, señala que de su propia redacción se puede leer que sí se aplicaron estas normas, solo que no está conforme con lo resuelto por los jueces de instancia. Finalmente, indica que de las normas citadas por el actor como omitidas en la sentencia y que expone que su valoración era indispensable para establecer el momento a partir del cual debía computarse el plazo de caducidad, es importante señalar que ninguno de ellos tiene una trascendencia en la decisión resuelta por los jueces de instancia dentro de la causa, pues todos sus argumentos se basan en que las declaraciones sí se presentaron que fue un hecho

probado en el fallo, siendo un presupuesto contrario al sentido de la causal quinta del artículo 268 del COGEP. (fj. 66 expediente de casación).

5.- Fundamentación del recurso de casación por parte de la procuradora judicial del Servicio de Rentas Internas.- 5.1.- En la fundamentación de su recurso, acerca del caso primero del artículo 268 del COGEP por el vicio de errónea interpretación de los artículos 300 y 311 del COGEP, menciona que el Tribunal en la sentencia recurrida en el punto 7.7 (7.7.2 y 7.7.3) resuelve sobre la doble imposición y sobre la coordinación que debe existir entre el Servicio Nacional de Aduanas del Ecuador y el Servicio de Rentas Internas sobre la determinación del Impuesto a los Consumos Especiales realizada al contribuyente, la misma que no guarda relación directa con los puntos sobre los que se produjo la controversia y que se determinan específicamente en el numeral 5.2 de la sentencia de instancia. Así que los jueces pese a haber fijado el objeto de la litis en la audiencia preliminar en 3 puntos, aumentan un cuarto de análisis bajo el supuesto ª control de legalidadº. Indica que el art. 313 del COGEP declarada como norma infringida es claro que debe tener relación el control de legalidad con los puntos del objeto de la litis y no otros. (fj. 1094 y 1094 vuelta expediente de instancia). **5.2.-** Concluye su recurso afirmando que si el Tribunal realizaba un interpretación literal del artículo 300 y 313 del Código Orgánico General de Procesos no hubiera considerado que por alegar el control de legalidad en su sentencia le permite tratar otros puntos no fijados como objeto de la litis. Hace énfasis en que la trascendencia en la decisión del Tribunal es que ha dejado en indefensión a la Administración Tributaria ya que ésta no pudo defenderse de los hechos analizados en los numerales 7.7.1 hasta el 7.7.3 y es sobre los puntos por los cuales se dan de baja, en la parte dispositiva, las diferencias por ICE relacionadas con los refrendos: 037-2015-10-00014908, 037-2015-10-00359411, 037-2015-10-00596641 y, 037-2015-10-00605441 y es por eso que resuelven a favor del contribuyente y por los cuales aceptan parcialmente la demanda en el numeral 8 que refiere a la parte dispositiva de la sentencia. (fj. 1094 vuelta expediente de instancia). **5.3.-** En cuanto a la aclaración solicitada por el Conjuez de la Sala, expone que el error de interpretación de los artículos 300 y 311 del COGEP se evidencia en el punto 7.1. de la Sentencia, por lo que menciona que para el Tribunal de instancia los juzgadores tributarios pueden, en aplicación del control de legalidad, considerar que el Servicio de Rentas Internas está determinando distintas cargas impositivas sobre el mismo hecho generador de un mismo contribuyente, doble imposición, y justamente en este punto se demuestra el vicio cometido porque realiza una interpretación errónea y extensiva interpretación de los artículos 300 y 311 del COGEP sin reparar que existen límites al control de legalidad. (fj. 44 y 45 expediente de casación). **5.4.-** De esta manera menciona que tomando como base lo expuesto y que las normas son sumamente claras y deben ser interpretadas de manera sistemática, se puede advertir, al

realizar un correcto ejercicio de interpretación, que los artículos 300 y 311 contemplan un límite al control de legalidad que pueden realizar los juzgadores en materia administrativa y tributaria, lo cual incluso ha sido ratificado por la Sala Especializada que aclara que no se trata de una ª atribución sin límitesº. (fj. 45 vuelta expediente de casación). **5.5.-** Finalmente, acota que este límite se encuentra en el hecho que no se puede analizar puntos que no se encuentran dentro del objeto de la controversia, aquellos que no han sido controvertidos, todo el examen de los juzgadores debe fundamentarse en el acto impugnado. Indica que estos elementos delimitantes, que marcan el campo para el ejercicio de esta atribución, garantizan que no exista una extralimitación como sucedido en el presente caso en que el Tribunal de instancia consideró como parte de su control de legalidad, un punto no controvertido que generó indefensión de la Administración Tributaria. (fj. 45 vuelta expediente de casación). **5.6.- Contestación por parte de la compañía COMERCIAL CARLOS ROLDAN CIA. LTDA.-** Corrido traslado con el recurso admitido, mediante escrito presentado el 23 de julio de 2025, a las 9h09, la abogada Isabel Patiño Sánchez, en representación de la actora da contestación al recurso interpuesto por la institución recurrente y señala acerca del primer inciso del artículo 300 del COGEP que el mismo establece que la jurisdicción contencioso tributaria ª tiene por objeto tutelar derechos y realizar el control de legalidad de los hechos, actos administrativos o contratos del sector público sujetos al derecho tributarioº. Señala así que esta disposición delimita la función judicial en el contencioso tributario y habilita el examen integral de legalidad del acto impugnado, más allá de los aspectos expresamente planteados por las partes. (fj. 68 expediente de casación). **5.7.-** De esta forma menciona que el artículo 300 del COGEP establece que la jurisdicción contencioso-tributaria tiene por objeto tutelar derechos y ejercer el control de legalidad sobre los hechos y actos administrativos sujetos al derecho tributario. Esta función implica que el juez, además de resolver los puntos expresamente planteados por las partes, debe examinar la conformidad del acto impugnado con la Constitución, la ley y los principios generales del ordenamiento jurídico tributario. (fj. 68 vuelta expediente de casación). **5.8.-** Adicionalmente, señala que la Corte Nacional de Justicia en la Resolución No. 11-2025 declaró como jurisprudencia obligatoria que: *ª El control jurisdiccional de legalidad de las actuaciones administrativas, cuya competencia está asignada a los tribunales distritales de lo Contencioso Administrativo, se refiere no solo a los puntos de derecho formulados por las partes, sino que alcanza al control relativo a todos los aspectos relacionados a la controversia judicial y a aquellos que tienen relación directa con ella, que comporten control de legalidad de los antecedentes o fundamentos de la controversia de que se trate; por tanto, de justificarse la existencia de afectaciones al ordenamiento jurídico pertinente al caso, debe adoptar las medidas encaminadas a restablecer el imperio de la norma jurídica y garantizar su efectiva vigencia*.º, y afirma que aunque dicha resolución fue dictada en el ámbito contencioso-administrativo, su aplicación al contencioso tributario es plenamente procedente, dado que ambas jurisdicciones

comparten el mismo fundamento normativo en el artículo 300 del COGEP, así como la finalidad común de garantizar el respeto a los derechos del administrado frente a la actuación estatal. En el presente caso, indica que el Tribunal Distrital actuó dentro del marco del control de legalidad al examinar si la determinación realizada por el SRI, vulneraba principios fundamentales como la capacidad contributiva, la seguridad jurídica, la proporcionalidad y la no confiscatoriedad. Esta verificación menciona que no supuso la introducción de un nuevo punto de controversia, sino el ejercicio legítimo de una función judicial impuesta por el ordenamiento procesal. Señala que pretender lo contrario implicaría vaciar de contenido el artículo 300 del COGEP y limitar indebidamente la función garantista del juez contencioso-tributario. (fj. 68 vuelta expediente de casación). **5.9.-** Por lo que, infiere que el análisis efectuado por el Tribunal respecto a la posible doble imposición del ICE y a la falta de coordinación entre el SRI y la SENAE no constituye la introducción de un nuevo punto de debate, sino el desarrollo argumentativo necesario para sustentar la falta de competencia invocada. Tales elementos no son ajenos al objeto de la litis, sino que se integran funcionalmente a la valoración judicial de la legalidad del acto impugnado, conforme al artículo 300 del COGEP. En efecto, acota que si el ICE ya fue determinado por la autoridad aduanera competente (SENAE), cualquier intervención posterior del SRI sobre los mismos hechos requería un mínimo análisis de coordinación interinstitucional y una verificación de que no se configura una doble imposición material, lo cual, de no hacerse, comprometería principios constitucionales como la proporcionalidad, la capacidad contributiva y la no confiscatoriedad. (fj. 69 expediente de casación). **5.10.-** En tanto que en referencia al artículo 311 del COGEP, menciona que esta disposición, que regula el contenido y alcance de las decisiones judiciales en el proceso contencioso, fue citada de manera fragmentaria en el cuerpo del escrito, pero no fue señalada como norma procesal infringida en los términos exigidos por el artículo 267.2 del COGEP, ni se desarrolló una proposición jurídica autónoma sobre su interpretación. Por el contrario, señala que el cargo admitido por la Sala se refirió únicamente al artículo 311 del COGEP, el cual regula temas completamente distintos, validez de actos administrativos y carga de la prueba. En consecuencia, acota que ningún reproche relacionado con el artículo 313 puede ser analizado en esta fase, al no formar parte del recurso admitido y al no cumplir con las exigencias de estructuración previstas para la causal primera del artículo 268 del COGEP. (fj. 69 vuelta expediente de casación). **5.11.-** Continúa su argumentación mencionando que la decisión del Tribunal, que reconoce la competencia concurrente tanto del Servicio de Rentas Internas como del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (SENAE) para determinar el Impuesto a los Consumos Especiales (ICE), hace imprescindible analizar el deber de coordinación interinstitucional en el ejercicio de funciones públicas. Señala que cuando dos entidades comparten atribuciones sobre un mismo tributo, deben armonizar sus actuaciones para evitar superposiciones, duplicidad o afectación indebida de los derechos del contribuyente. En el presente caso, indica que el SENAE había liquidado previamente el

ICE mediante control posterior aduanero. Pese a ello, el SRI efectuó una nueva determinación tributaria sobre los mismos hechos imponibles, sin verificar ni coordinar con lo actuado por la autoridad aduanera, alterando en los hechos el resultado de una determinación anterior emitida por un ente igualmente competente. (fj. 69 vuelta y 70 expediente de casación). **5.12.-** Concluye la contestación indicando que el Servicio de Rentas Internas no acreditó la existencia de nulidad procesal ni indefensión real derivada de la supuesta errónea interpretación de los artículos 300 y 311 del COGEP. El Tribunal Distrital aplicó correctamente el artículo 300 al ejercer su función de control de legalidad y tutela judicial efectiva, y el cargo relativo al artículo 311 resulta infundado, pues dicha norma no guarda relación con el contenido alegado. Indica que el análisis sobre la coordinación interinstitucional entre el SRI y la SENAE fue una valoración jurídicamente necesaria, vinculada directamente con la competencia del SRI y encuentra sustento constitucional en los artículos 226 y 424 de la Constitución. Por tanto, menciona que no se verificó agravio procesal alguno para la Administración tributaria, toda vez que el SRI tuvo pleno conocimiento y oportunidad de contradecir las pruebas, formular observaciones y ejercer sus medios de defensa en todas las etapas procesales. (fj. 72 expediente de casación).

6.- Delimitación del problema jurídico.- 6.1.- En base a los argumentos esgrimidos por la compañía recurrente, corresponde determinar si la sentencia impugnada ha incurrido en el caso quinto del artículo 268 del COGEP, por el vicio de errónea interpretación del artículo 94 numerales 1 y 2 del Código Tributario, y también por la falta de aplicación de los artículos 87 y 89 del Código Tributario y artículos 78 y 81 de la Ley de Régimen Tributario Interno. Así también, en base a los argumentos presentados en el recurso propuesto por el Servicio de Rentas Internas, corresponde determinar si la sentencia impugnada ha incurrido en el caso primero del artículo 268 del COGEP por el vicio de errónea interpretación del primer inciso del artículo 300 y del artículo 311 del COGEP.

7.- Análisis del Tribunal de Casación.- 7.1.- Esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, para resolver el problema jurídico planteado derivado del cuestionamiento al fallo de instancia, con fundamento en los casos primero y quinto del artículo 268 del COGEP, respecto de los recursos interpuestos y admitidos por el Conjuez de la Sala, analizará en primer lugar el recurso interpuesto por la procuradora judicial del Servicio de Rentas Internas, en virtud de haber sido alegado el caso primero del artículo 268 del COGEP, por los efectos jurídicos que se producirían en caso de su aceptación; y, a continuación se analizará el recurso interpuesto por la procuradora judicial de la compañía COMERCIAL CARLOS ROLDÁN CIA. LTDA. Al efecto, se

considera:

8.1.- Análisis del recurso interpuesto por la procuradora judicial del Servicio de Rentas Internas.-

8.1.1.- Caso primero.- *ª Cuando se haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas procesales, que hayan viciado al proceso de nulidad insubsanable o causado indefensión y hayan influido por la gravedad de la transgresión en la decisión de la causa, y siempre que la respectiva nulidad no haya sido subsanada en forma legal.º*. **8.1.2.-** La **errónea interpretación** *ª 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.º*.[1] **8.1.3.- Las normas señaladas como infringidas son.- a) Artículo 300 del Código Orgánico General de Procesos.-** *ª Objeto. Las jurisdicciones contencioso tributaria y contencioso administrativa previstas en la Constitución y en la ley, tienen por objeto tutelar los derechos de toda persona y realizar el control de legalidad de los hechos, actos administrativos o contratos del sector público sujetos al derecho tributario o al derecho administrativo; así como, conocer y resolver los diversos aspectos de la relación jurídico tributaria o jurídico administrativa, incluso la desviación de poder. Cualquier reclamo administrativo se extinguirá, en sede administrativa, con la presentación de la acción contencioso tributaria o contencioso administrativa. No serán admisibles los reclamos administrativos una vez ejercidas las acciones contencioso tributarias o contencioso administrativas.º*. **b) Artículo 311 del Código Orgánico General de Procesos.-** *ª Validez y eficacia de las actuaciones de la administración pública. Son válidos y eficaces los actos del sector público expedidos por autoridad pública competente, salvo que se declare lo contrario. Con respecto a los actos tributarios impugnados, corresponderá a la administración la prueba de los hechos o actos del contribuyente, de los que concluya la existencia de la obligación tributaria y su cuantía.º*. **8.1.4.-** La casacionista para fundamentar su recurso señala, principalmente, que para el Tribunal de instancia los juzgadores tributarios pueden, en aplicación del control de legalidad, considerar que el Servicio de Rentas Internas está determinando distintas cargas impositivas sobre el mismo hecho generador de un mismo

1 Tolosa Villabona, L.A.; Teoría y Técnica de Casación ibídem., pp. 361.

contribuyente (doble imposición), realizandose así a su decir, una errónea y extensiva interpretación de los artículos 300 y 311 del COGEP, sin reparar que existen límites al control de legalidad. Afirma que los artículos referidos contemplan un límite al control de legalidad que pueden realizar los juzgadores en materia administrativa y tributaria, no es una atribución sin límites. Ese límite se encuentra en el hecho de que no se puede analizar puntos que no se encuentran en el objeto de la controversia pues todo el examen de los juzgadores debe fundamentarse en el acto impugnado. Se debe garantizar que no exista una extralimitación, pues se ha considerado como parte del control de legalidad, un punto no controvertido que generó indefensión de la administración tributaria. Finalmente, que la Corte Constitucional ha señalado que se vulnera el derecho a la defensa cuando no se otorga tiempo suficiente para preparar una defensa adecuada o en caso de que una parte no tenga la posibilidad de contradecir las pruebas presentadas en su contra. Se ha resuelto sobre la doble imposición y sobre la coordinación que debió existir entre las instituciones estatales y sobre la determinación del ICE realizada al contribuyente y la administración tributaria no tuvo la posibilidad de contradecir sobre los hechos analizados en los considerandos 7.7.1 y 7.7.3. **8.1.5.-** En tal escenario, a esta Sala especializada le corresponde hacer las siguientes puntualizaciones: **i.** La pretensión de la actora según se desprende del considerando 4.1 del fallo, es como sigue: *ª En la demanda se cuestionan de forma específica los siguientes temas: Nulidad por Caducidad de la facultad determinadora, Nulidad por falta de motivación del acto administrativo, y, Falta de competencia de la autoridad tributaria para determinar tributos que han sido parte de un acto de determinación aduanera, mediante control posterior; la fundamentación respecto de cada uno de los puntos que se impugnan, se encuentra descrita dentro del numeral siete de esta sentencia cuando se analizan los puntos de la controversia.- Finalmente, como pretensión concreta se solicita que se declare la caducidad de la facultad determinadora y consecuentemente la ineficacia e invalidez del acta de determinación; y, subsidiariamente, la nulidad de las diferencias levantadas por ICE por ser un acto inmotivado, y por falta de competencia de la autoridad tributaria en el caso de las declaraciones de importación Nos. 037-2015-10-00014908, 037-2015-10-00359411, 037-2015-10-00596641, y, 037-2015-10-00605441.º* . **ii.** La pretensión en la contestación a la demanda según se desprende del considerando 4.2. del fallo: *ª Finalmente, como pretensión concreta se solicita que se declare la caducidad de la facultad determinadora y consecuentemente la ineficacia e invalidez del acta de determinación; y, subsidiariamente, la nulidad de las diferencias levantadas por ICE por ser un acto inmotivado, y por falta de competencia de la autoridad tributaria en el caso de las declaraciones de importación Nos. 037-2015-10-00014908, 037-2015-10-00359411, 037-2015-10-00596641, y, 037-2015-10-00605441.º* . **iii.** El objeto de la controversia se lo ha fijado en los siguientes términos: *ª ª 1. Establecer si se ha producido la caducidad de la facultad determinadora respecto al Impuesto a los Consumos Especiales de los meses desde enero hasta diciembre de 2015. 2. Establecer si el Acta de*

Determinación impugnada es nula ya que adolecería de falta de motivación. 3. Establecer si existe falta de competencia del Director Zonal 6 del Servicio de Rentas Internas para determinar tributos, que habrían sido parte de un acto de determinación aduanera, mediante control posterior.º . **8.1.6.-** Esta Sala especializada, en el análisis del tema considera necesario referirse al considerando 7.7.1 del fallo impugnado, que refiere las normas señaladas como erróneamente interpretadas, y en el cual los juzgadores de instancia señalan: *ª Sobre el tema en Litis, el Tribunal realiza el siguiente análisis, para lo cual ha considerado las pruebas practicadas y el control de legalidad permitido por los artículos 300 y 313 del COGEP. Se tiene que partir señalando preliminarmente que la competencia para administrar y determinar el Impuesto a los Consumos Especiales ICE le corresponde al Servicio de Rentas Internas, situación que tiene su fundamento en los artículos 1 y 2 de la Ley de Creación del SRI, artículos 9 y 68 del Código Tributario, que otorgan la competencia al SRI respecto a la administración de los tributos internos. En concordancia, el Art. 75 de la Ley de Régimen Tributario Interno establece como uno de los impuestos precisamente internos el denominado Impuesto a los Consumos Especiales, cuyo hecho generador en el caso de consumo de mercancías importadas se produce al momento de su ª desaduanizaciónº . Asimismo, el artículo agregado a continuación del 89 de la Ley Régimen Tributario Interno ordena que ª La Administración Tributaria ejercerá su facultad determinadora sobre el ICE cuando corresponda, de conformidad con el Código Tributario y demás normas pertinentesº . Queda así claro que el ICE es un tributo interno, y, por lo tanto, el SRI tiene competencia para su administración y determinación, sin perjuicio de la liquidación y recaudación que debe realizar el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador como parte de la potestad aduanera y por disposición legal.º* . **8.1.7.-** En lo que se refiere al análisis puntual que realizan los jueces de instancia respecto del tercer objeto de la controversia ª 3. Establecer si existe falta de competencia del Director Zonal 6 del Servicio de Rentas Internas para determinar tributos, que habrían sido parte de un acto de determinación aduanera, mediante control posteriorº, se advierte que: **i.** La autoridad aduanera en su momento y de forma previa -26 de diciembre de 2019-, a través del ª Informe de Rectificación de Tributos No. JRP3-2018-0280-D001º, entre otras cosas, procedió a la liquidación y recaudación del ICE correspondiente a las importaciones de los vehículos modelo HFC6591KH de las declaraciones aduaneras 037-2015-10-00014908, 037-2015-10-00359411, 037-2015-10-00596641 y 037-2015-10-00605441, como consecuencia de un cambio del código suplementario de las mercancías. (fj. 1056). **ii.** El Tribunal considera que el Director Zonal 6 del SRI debió previamente para cumplir sus fines, coordinar sus acciones con el SENAE a fin de que no resulte una doble imposición del tributo correspondiente al ICE por un mismo hecho generador, es decir, respecto del mismo modelo de vehículo y declaraciones de importación que fueron objeto de control posterior de forma previa por la autoridad aduanera y que debido a un cambio del código suplementario, merecieron que se liquide el ICE. (fj. 1056 vuelta). **iii.** La coordinación interinstitucional hubiera

permitido tener conocimiento o constatar si en la liquidación del ICE efectuada por la autoridad aduanera, se recaudaron o cancelaron los tributos que legalmente correspondían. (fj. 1056 vuelta). **iv.** El Tribunal da de baja las diferencias determinadas por el Director Zonal 6 del Servicio de Rentas Internas por concepto de Impuesto a los Consumos Especiales, relacionadas con los vehículos importados en las declaraciones aduaneras: 037-2015-10-00014908, 037-2015-10-00359411, 037-2015-10-00596641, y, 037-2015-10-00605441. (fj. 1057). **8.1.8.-** Los artículos 300 y 311 del COGEP acusados de haber sido erróneamente interpretados, pues se les habría dado una interpretación extensiva en el fallo, regulan, en su orden, la relación jurídica en cuanto al rol que cumple el Tribunal (jurisdicción contencioso tributaria) con el objeto de tutelar los derechos y realizar el control de legalidad de los actos, hechos o contratos públicos; y, la carga de la prueba. **8.1.9.-** Esta Sala especializada de lo Contencioso Tributario ha señalado de manera reiterada que el recurso de casación es un recurso extraordinario, excepcional, de alta técnica jurídica, que cuestiona de manera concreta el vicio o los vicios en los que incurre el juzgador de instancia en su decisión, de manera que, identificados los yerros con los debidos sustentos, la Sala de Casación procede a verificar si los mismos se producen para atenderlos y proceder en consecuencia. Con dicho antecedente, se identifica que las normas alegadas con sustento en el caso primero del artículo 268 del COGEP no corresponden a normas procesales. La recurrente sostiene que haber resuelto sobre la coordinación entre instituciones públicas y la doble imposición ha rebasado el límite del control de legalidad que debía realizar el Tribunal de instancia, pues se han analizado temas que no fueron fijados como objeto de la controversia, además de que el examen de los juzgadores debía fundamentarse en el acto impugnado. Así las cosas, además de que las normas reprochadas no regulan situaciones de orden procesal, se tiene que el recurrente no ha precisado en su recurso cuál es el vicio de nulidad que se ha producido y que se encuentre vinculado al debido proceso, ni ha explicado la relación de especificidad y trascendencia al afecto. Hay que recalcar que de la sentencia en análisis se desprende que los juzgadores al revisar y resolver sobre el tercer punto del objeto de la controversia identifican que el SENAE procedió a una liquidación y recaudación de ICE en razón de un cambio de código suplementario de las mercancías importadas, siendo que eran los mismos bienes y declaraciones que fueron objeto de revisión y determinación del Director Zonal 6 del Servicio de Rentas Internas en ejercicio de su facultad determinadora del ICE. Al efecto, el Tribunal considera que el SRI debió coordinar con el SENAE a fin de que no se produzca una doble imposición del ICE, pues como se señaló, correspondían a las mismas declaraciones y mercancías. De tal forma, que la referencia al principio de coordinación, así como a la doble imposición se han realizado en atención del tercer objeto de la controversia fijado en el fallo recurrido; sin embargo de que esto no implica necesariamente que esta Sala se encuentre de acuerdo con el análisis efectuado por el Tribunal A quo, sino que el análisis responde a la técnica casacional en la forma que ha sido propuesto el recurso.

8.1.10.- El artículo 268 del COGEP en su numeral 1 determina que el recurso de casación procede cuando el fallo impugnado incurra en falta de aplicación, aplicación indebida o errónea interpretación de normas procesales, que hayan viciado el proceso de nulidad insanable o causado indefensión y que hayan influido por la gravedad de la transgresión en la decisión de la causa. La Constitución de la República del Ecuador en su artículo 76 revela un conjunto de garantías inherentes al derecho al debido proceso, al señalar: *ª 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: a) Nadie podrá ser privado del derecho a la defensa en ninguna etapa o grado del procedimiento. [¼].º* . En este sentido, no se advierte que en la tramitación del proceso se haya viciado el proceso de nulidad insanable o provocado indefensión al haberse pronunciado sobre el principio de coordinación entre instituciones públicas y la doble imposición, tanto más, la recurrente no identifica el vicio de nulidad en que se ha incurrido o en qué momento procesal se ha dado, de tal forma que se pudiera retrotraer el proceso a dicho punto. Lo que ha señalado la recurrente es que no ha podido ejercer su derecho a la defensa frente al pronunciamiento del Tribunal sobre la coordinación de acciones y la doble imposición, pues no fueron parte del controvertido; sin embargo, como ha quedado demostrado, el análisis al respecto lo realizan los juzgadores de instancia en atención al tercer punto del objeto de la controversia, de tal forma que no se ha vulnerado el procedimiento ni provocado indefensión; tanto más, las normas acusadas no imponen un deber de debido proceso ni corresponde ser acusadas con amparo en caso primero propuesto. En este orden de ideas, esta Sala especializada, luego de la revisión de los argumentos que se vierten en contra de la sentencia confrontados con el contenido de la misma, advierte que no se ha producido una interpretación extensiva de los artículos 300 y 311 del COGEP y se rechaza el caso primero intentado.

9.1.- Análisis del recurso interpuesto por la procuradora judicial de la compañía COMERCIAL CARLOS ROLDÁN CIA. LTDA.-

9.1.1.- Caso quinto.- El caso quinto del artículo 268 del COGEP ocurre *ª Cuando se haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho sustantivo, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, que hayan sido determinantes en la parte dispositiva de la sentencia o auto.º* . **9.1.2.-** La **errónea interpretación** *ª 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.ª.[2] **9.1.3.- La norma señalada como infringida es el artículo 94 numerales 1 y 2 del Codigo Tributario.-** *ª Caducidad.- Caduca la facultad de la administración para determinar la obligación tributaria, sin que se requiera pronunciamiento previo: 1. En tres años, contados desde la fecha de la declaración, en los tributos que la ley exija determinación por el sujeto pasivo, en el caso del artículo 89; 2. En seis años, contados desde la fecha en que venció el plazo para presentar la declaración, respecto de los mismos tributos, cuando no se hubieren declarado en todo o en parte; (...).º*. **9.1.4.-** La casacionista para fundamentar su recurso señala, en resumen, ª *[...] que la errónea interpretación radica en haber aplicado indebidamente el numeral 2 del artículo 94 del Código Tributario¼º* (fs. 17 vta. exp. cas.) bajo la premisa de que no se habría presentado la declaración del Impuesto a los Consumos Especiales en el periodo fiscal 2015 y, por tanto, procedía aplicar el plazo de seis años para el ejercicio de la facultad determinadora. Afirma que la actora presentó las declaraciones aduaneras respectivas por las importaciones realizadas entre enero y diciembre de 2015, en las cuales se determinó y pagó el ICE. Finalmente, que la errónea interpretación del artículo 94 se da al desvincular las declaraciones aduaneras de su efecto jurídico como actos de determinación tributaria por parte del sujeto pasivo, pues la declaración de importación es el mecanismo provisto por el legislador para liquidar y pagar el ICE en el caso de bienes importados, desconociendo los efectos y sustituyéndolo por una exigencia reglamentaria secundaria -presentación del formulario 105- que no puede prevalecer sobre la ley. **9.1.5.-** Esta Sala especializada en observancia estricta del yerro alegado con sustento en el caso quinto del artículo 268 del COGEP, esto es, *error in judicando,* inicia el análisis a partir de los hechos probados en instancia. Así, entre los hechos probados tenemos: **i.** La compañía no presentó las declaraciones tributarias de Impuesto a los Consumos Especiales a la que estaba obligada conforme la normativa respectiva. (fj. 1052 vuelta). **ii.** Los vencimientos de los plazos para presentar las declaraciones de ICE fueron entre febrero de 2015 y enero de 2016, siendo que la orden de determinación fue notificada del 30 de octubre de 2019, por lo que la facultad determinadora fue ejercida dentro del plazo legal de 6 años que permite el numeral 2 del artículo 94 del Código Tributario. (fj. 1052 vuelta). **iii.** Las declaraciones presentadas en el año 2015 por la compañía, son declaraciones aduaneras de importación. (fj. 1053). **iv.** El Acta de Determinación impugnada no adolece de falta de motivación en la forma planteada en la demanda, por el contrario tiene la motivación legal y constitucional requerida. (fj. 1055). **v.** La autoridad aduanera en su momento y de forma previa el 26 de diciembre de 2019, a través del acto denominado ª Informe de Rectificación de

2 Tolosa Villabona, L.A.; Teoría y Técnica de Casación ibídem., pp. 361.

Tributos No. JRP3-2018-0280-D001°, entre otras cosas, procedió a la liquidación y recaudación del ICE correspondiente a las importaciones de los vehículos modelo HFC6591KH de las declaraciones aduaneras 037-2015-10-00014908, 037-2015-10-00359411, 037-2015-10-00596641 y 037-2015-10-00605441, como consecuencia de un cambio del código suplementario de las mercancías. (fj. 1056 vuelta). **vi.** Se trata de los mismos bienes y declaraciones que en forma posterior, el 18 de marzo de 2021 fueron objeto de revisión y determinación por parte del Director Zonal 6 del SRI. (fj. 1056 vuelta). **vii.** Se ha producido una doble imposición del tributo correspondiente al Impuesto a los Consumos Especiales por un mismo hecho generador, es decir, respecto del mismo modelo de vehículo y declaraciones de importación que fueron objeto de control posterior de forma previa por la autoridad aduanera y que debido a un cambio del código suplementario, merecieron que se liquide el ICE -mediante una Rectificación de Tributos que se encuentra actualmente impugnada en sede judicial, conforme se constata de la prueba practicada por la parte-. (fj. 1056 vuelta). **9.1.6.-** En este orden de ideas, es importante referir lo que los juzgadores señalan al citar el artículo 94 numeral 2 del Código Tributario: *ª Ahora bien, en nuestro ordenamiento jurídico, el Art. 94 del Código Tributario, vigente al momento de la fiscalización, establece el límite temporal dentro del cual la Administración Tributaria puede ejercer válidamente su facultad determinadora, señalando que, ©.©Como se puede notar, nuestra ley, en términos generales, ha previsto un plazo de tres años para que opere la caducidad de la facultad determinadora, y de manera particular ha previsto el plazo de seis años cuando los tributos correspondientes no hubieren sido declarados en todo o en parte.º* . De lo dicho, no se aprecia una interpretación equivocada de la norma, pues los juzgadores han señalado que se ha previsto el plazo de tres años para que opere la caducidad de la facultad determinadora, y un plazo de seis cuando los tributos correspondientes no hubieren sido declarados en todo o en parte, lo que efectivamente dispone la norma. **9.1.7.-** Por otra parte, la construcción del vicio propuesto por la recurrente importa una evidente contradicción al señalar en su escrito de aclaración: ª *[...] que la errónea interpretación radica en haber aplicado indebidamente el numeral 2 del artículo 94 del Código Tributario¼º* (fs. 17 vta. exp. cas.) siendo que el caso 5 del artículo 268 expone con claridad tres los vicios autónomos y excluyentes unos de otros respecto de normas de derecho sustantivo, a saber: a) aplicación indebida, b) falta de aplicación o; c) errónea interpretación, por lo que sostener que la errónea interpretación radica en la aplicación indebida de las normas que acusa como infringidas, resulta a todas luces incompatible y de ello muestra la deficiencia en la construcción de la proposición jurídica completa, lo cual hiere la técnica casacional que no puede ser suplido por esta Sala, dado el rigor y carácter extraordinario inherente a la naturaleza jurídica de la casación. **9.1.8.-** A todo lo anterior se suma que, sobre la errónea interpretación de los numerales 1 y 2 del artículo 94 del Código Tributario que así ha sido admitida así por el Conjuez de esta Sala Especializada, desde la técnica casacional, la línea argumentativa es contradictoria e incorrecta, pues dichos numerales

establecen presupuestos jurídicos distintos en cuanto a su interpretación y alcance frente al plazo que tiene la administración tributaria para el ejercicio de su facultad determinadora. En tal virtud de todo el análisis precedente, no se advierte una errónea interpretación de la norma en cuestión y se rechaza el vicio intentado.

9.2.- La **falta de aplicación** *ª Ocurre cuando el sentenciador niega en el fallo la existencia de un precepto, lo ignora frente al caso debatido. Es error contra ius, es rebeldía y desconocimiento de la norma. Es error de existencia de la norma por haberse excluido ésta en la sentencia.º*.[3] **9.2.1.-** Las normas señaladas como infringidas son: **a) Artículo 87 del Código Tributario.-** *ª La determinación es el acto o conjunto de actos provenientes de los sujetos pasivos o emanados de la administración tributaria, encaminados a declarar o establecer la existencia del hecho generador, de la base imponible y la cuantía de un tributo. Cuando una determinación deba tener como base el valor de bienes inmuebles, se atenderá obligatoriamente al valor comercial con que figuren los bienes en los catastros oficiales, a la fecha de producido el hecho generador. Caso contrario, se practicará pericialmente el avalúo de acuerdo a los elementos valorativos que rigieron a esa fecha.º*. **b) Artículo 89 del Código Tributario.-** *ª Determinación por el sujeto pasivo.- La determinación por el sujeto pasivo se efectuará mediante la correspondiente declaración que se presentará en el tiempo, en la forma y con los requisitos que la ley o los reglamentos exijan, una vez que se configure el hecho generador del tributo respectivo. La declaración así efectuada, es definitiva y vinculante para el sujeto pasivo, pero se podrá rectificar los errores de hecho o de cálculo en que se hubiere incurrido, dentro del año siguiente a la presentación de la declaración, siempre que con anterioridad no se hubiere establecido y notificado el error por la administración.º*. **c) Artículo 78 de la Ley de Régimen Tributario Interno.-** *ª El hecho generador en el caso de consumos de bienes de producción nacional será la primera transferencia, a título oneroso o gratuito, efectuada por el fabricante y el prestador del servicio dentro del período respectivo. En el caso del consumo de mercancías importadas, el hecho generador será su desaduanización. En el caso del ICE para las fundas plásticas, el hecho generador será la entrega de fundas plásticas por parte del establecimiento de comercio y que sean requeridas por el adquiriente para cargar o llevar los productos.º*. **d) Artículo 81 de la Ley de Régimen Tributario Interno.-** *ª Facturación del impuesto.- Los productores nacionales de bienes gravados por el ICE, tendrán la obligación de hacer constar en las facturas de venta, por separado, el valor total de las ventas y el impuesto a los consumos especiales. En el caso de productos importados el ICE se hará constar en la declaración de importación.º*. **9.2.2.-** La

3 Tolosa Villabona, Luis Armando. *Teoría y Técnica de Casación. Civil, Penal, Laboral, Penal Militar, Acciones de Grupo*, (Bogotá: Doctrina y Ley, 2008), *359*.

casacionista para fundamentar su recurso respecto del vicio de falta de aplicación de normas sustantivas señala, principalmente, que se ha inobservado lo que disponen los artículos alegados cuya valoración era indispensable para establecer el momento a partir del cual debía computarse el plazo de caducidad previsto en el artículo 94 de Código Tributario. Afirma que el contribuyente cumplió su obligación tributaria mediante declaraciones aduaneras válidas en las que liquidó y pagó el ICE conforme a lo exigido en la normativa tributaria y aduanera vigente. Señala que se parte de una premisa equivocada, que el contribuyente no presentó declaración tributaria de ICE y que, por tanto, el plazo de caducidad debía regirse por el artículo 94 numeral 2 del Código Tributario, siendo que la conclusión desconoce por completo que el artículo 86 de la LRTI dispone que el contribuyente cumple su deber de declarar, liquidar y pagar el ICE mediante la declaración aduanera, al momento de la desaduanización y no mediante una declaración mensual posterior. Finalmente, señala que si el Tribunal hubiera aplicado correctamente los artículos 87 y 89 del Código Tributario, en concordancia con los artículos 78 y 81 de LRTI, habría concluido que las declaraciones aduaneras efectuadas por el contribuyente en 2015, constituyen actos de determinación tributaria válidos y definitivos. En consecuencia, el plazo de caducidad para ejercer la facultad verificadora o determinadora por parte de la administración tributaria era de tres años, conforme al numeral 1 del artículo 94 del Código Tributario. **9.2.3.-** Esta Sala especializada analizará las normas tributarias acusadas de falta de aplicación de manera conjunta pues mantienen la misma línea argumentativa. De lo cual, se debe también considerar los hechos probados que constan en el fallo de instancia y que han sido recogidos en el considerando 9.1.5. de esta sentencia. Así las cosas, y siendo que el argumento de la recurrente gira en torno a los plazos de caducidad de la facultad determinadora de la administración tributaria, es necesario precisar que el artículo 94 del Código Tributario al regular los plazos de caducidad para el ejercicio de la facultad determinadora se refiere a la fecha de la declaración o a la fecha en que venció el plazo para presentar la declaración en los tributos que la ley exija determinación por el sujeto pasivo; de tal forma que la norma no regula el plazo de caducidad en relación al momento en que se produce el hecho generador del tributo. **9.2.4.-** En ese orden de ideas, corresponde precisar que el artículo 87 del Código Tributario establece en qué consiste la determinación, en tanto que el artículo 89 del Código ibídem dispone que la determinación que realiza el sujeto pasivo debe efectuarla en la correspondiente declaración en el tiempo, forma y con los requisitos que exige la ley, una vez que se haya configurado el hecho generador del tributo. Ahora bien, se debe precisar que no está en discusión el ejercicio de la facultad determinadora en cuanto a su concepto, ni respecto del hecho generador, sino que la controversia y la línea argumentativa de la recurrente obedece a la contabilización de los plazos conforme el artículo 94 del Código Tributario. Por tanto, bajo los hechos que constan como probados en el fallo de instancia y que no pueden ser alterados por esta Sala de casación, la aplicación de las referidas normas resulta intrascendente, tanto más que desde la técnica casacional tampoco se

verifica qué normas habrían sido indebidamente aplicadas en lugar de éstas que a su criterio dan lugar a la solución del asunto controvertido, de tal forma que no se cumple con la proposición jurídica completa que la formalidad del recurso de casación exige. **9.2.5.-** En cuanto a la acusación de falta de aplicación de los artículos 78 y 81 de la Ley de Régimen Tributario Interno, se debe señalar que los mismos regulan el hecho generador del tributo y la facturación del impuesto respectivamente, situaciones que no se encuentran en discusión en el fallo recurrido, sino que como se indicó anteriormente, la fundamentación del recurso responde a los plazos de caducidad de la facultad determinadora, por lo que no se verifica como su aplicación podría influir en la decisión de la causa, ni tampoco se verifica a qué hecho/s probado/s debería aplicarse conforme el vicio alegado, tornándose en improcedente el mismo. Con lo expuesto, no se ha producido falta de aplicación de los artículos 87 y 89 del Código Tributario ni de los artículos 78 y 81 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

10.- Decisión

10.1.- La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, Administrando justicia, en nombre del pueblo soberano del Ecuador, y por autoridad de la Constitución y las leyes de la República, **RESUELVE:**

10.2.- NO CASAR el fallo dictado el 16 de enero de 2023, a las 13h00, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Cuenca, provincia del Azuay, en el juicio de impugnación No. 01501-2021-00048.

10.3.- Actúe la doctora Ligia Marisol Mediavilla como Secretaria Encargada de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, en virtud de la acción de personal vigente.

10.4.- Sin costas.

10.5.- Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen.

GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO

JUEZ NACIONAL (E) (PONENTE) (E)

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL

Validar únicamente en FirmaEC.
Firmado electrónicamente por:
LIGIA MARISOL MEDIAVILLA

FUNCIÓN JUDICIAL

Juicio No. 09501-2021-00560 RESOLUCION 889-2025

280183869-DFE

JUEZ PONENTE: GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA, JUEZ NACIONAL (PONENTE)

AUTOR/A: GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, viernes 19 de diciembre del 2025, las 10h40.

VISTOS: La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformada por los jueces nacionales doctores: Gilda Rosana Morales Ordóñez, Diego Patricio Gordillo Cevallos (E), en reemplazo del doctor José Dionicio Suing Nagua y Gustavo Adolfo Durango Vela (E) y ponente, dictan la siguiente sentencia de casación en el proceso No. **09501-2021-00560**.

1. Antecedentes procesales

1.1. El Abg. Mario Gabriel Orellana Beltrán, procurador judicial de la compañía Distribuidora Farmacéutica Ecuatoriana DIFARE S.A, presenta acción de impugnación en contra de la Resolución No. NAC-RRRRRVC21-00000277, notificada el 31 de agosto de 2021, que emite la Econ. Marisol Andrade Hernández, Directora General del Servicio de Rentas Internas (en adelante SRI), en la que se resuelve el recurso de revisión de oficio, con fundamento en el art. 143 numeral 1 del CT, por la que se ordena la sustitución de las Resoluciones Nos. 109012016RDEV097219 y 109012017RREC159498, dictadas por la Dirección Zonal 8 del SRI, y dispone la devolución de USD $ 2Â141.310,04, reintegrados inicialmente por concepto de crédito tributario por ISD de los ejercicios fiscales 2014 y 2015 (fs. 27 a 36).

1.2. En el caso puesto en nuestro conocimiento, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón de Guayaquil, provincia del Guayas, conforme con lo resuelto en la audiencia preliminar, de común acuerdo con las partes procesales, señala como

FUNCIÓN JUDICIAL DOCUMENTO FIRMADO ELECTRÓNICAMENTE Firmado por GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA C=EC L=QUITO CI 1703594588

FUNCIÓN JUDICIAL DOCUMENTO FIRMADO ELECTRÓNICAMENTE Firmado por DIEGO PATRICIO GORDILLO CEVALLOS C=EC L=QUITO CI 0501385058

FUNCIÓN JUDICIAL DOCUMENTO FIRMADO ELECTRÓNICAMENTE Firmado por GILDA ROSANA MORALES ORDONEZ C=EC L=QUITO CI 1710658640

objeto de la controversia: *ESTABLECER si en la resolución impugnada No. NAC-RRRRRVC21-00000277, emitida por la Directora General del Servicio de Rentas Internas, existe nulidad en atención a los argumentos esgrimidos por la parte actora en el libelo de demanda.º*

1.3. Mediante sentencia de 19 de junio de 2023, las 15h24 (fs. 177 a 181 vta.), notificada el 20 de junio de 2023, el Tribunal de instancia resuelve declarar con lugar la demanda que presenta el Abg. Mario Gabriel Orellana Beltrán, procurador judicial de la compañía Distribuidora Farmacéutica Ecuatoriana DIFARE S.A. en contra de la Directora General del SRI, sin que se disponga el pago de indemnizaciones, intereses y costas.

1.4. La Abg. Rosa Ángela Osejo Cabezas, procuradora fiscal debidamente legitimada del SRI, interpone recurso extraordinario de casación (fs. 193 a 200) el 7 de septiembre de 2023, en contra de la referida sentencia del 19 de junio de 2023, y auto de aclaración dictado el 26 de julio de 2023, las 11h46, el que mediante providencia de 13 de septiembre de 2023, las 15h06 (fs. 102), se lo declara oportuno por el Tribunal de instancia, y dispone remitir el expediente a la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.

1.5. Mediante auto de 3 de octubre de 2024, las 14h38, el doctor Marco Vinicio Albán Zambonino, Conjuez Nacional, admite a trámite el recurso de casación propuesto por la parte recurrente, por el caso ***segundo*** del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos (en adelante COGEP), por el vicio de ***falta de motivación***, por infracción de los artículos: 76.7.l) de la Constitución de la República del Ecuador (en adelante CRE); 89, 90 numeral 5 y 311 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP en adelante), 19, inciso 1 y 130, numeral 4 del Código Orgánico Función Judicial (en adelante COFJ).

2. Competencia

2.1. La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación de conformidad con lo dispuesto en los arts. 184, numeral 1 de la CRE; 184, 185 segunda parte, numeral 1 del COFJ y 269 del COGEP.

2.2. En virtud del sorteo de la causa, de 7 de febrero de 2025, las 14h57 (fs. 57), se radica la competencia en la Sala Especializada integrada por los doctores: Gilda Rosana Morales Ordóñez, José Dionicio Suing Nagua (Jueces Nacionales) y Gustavo Durango Vela (Juez Nacional encargado) ponente de esta causa.

2.3. Mediante Resolución No. 003-2021, de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispone dar cumplimiento al mandamiento de ejecución que expide el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463 y ratifica la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente. Además, con Resolución No. 008-2021, de 28 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura designa a la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional.

2.4. El Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2, de 5 de febrero de 2021, integra la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua. Mediante Oficio No. 635-SG-CNJ, la doctora Paulina Aguirre Suárez, Presidenta de la Corte Nacional de Justicia, llama al doctor Gustavo Durango Vela para que asuma el despacho de la Sala Contencioso Tributaria, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo Santos, que se ratifica mediante Oficio No. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero de 2021, que dicta el doctor Iván Saquicela Rodas, Presidente de la Corte Nacional de Justicia y que se avala con Acción de Personal No. 166-UATH-2021-NB, de 19 de febrero de 2021.

2.5. En virtud del sorteo de 1 de julio de 2024, las 14h00, mediante Oficio No. 1040-SG-CNJ-MMV-2024, de esa misma fecha, suscrito por el doctor José Dionicio Suing Nagua, quien al haber sido designado Presidente (E) de la Corte Nacional de Justicia, llama a asumir el despacho como juez de la Sala Especializada Contencioso Tributario al doctor Diego Patricio Gordillo Cevallos, Conjuez Nacional Temporal, con los mismos deberes y atribuciones del titular.

3. Validez procesal

En la tramitación del presente recurso extraordinario de casación no se observa omisión de

solemnidad sustancial alguna que pudiera invalidarlo o causar la nulidad procesal, como así lo manifestaron las partes procesales en la audiencia de casación, llevada a cabo el día **jueves 18 de diciembre 2025**, **las 14h45**; en consecuencia, se declara la validez de todo lo actuado.

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1. La Abg. Rosa Ángela Osejo Cabezas, procuradora fiscal debidamente legitimada por la autoridad demandada, en el escrito de casación y en la audiencia de casación llevada a cabo en la fecha señalada sostiene que, la sentencia recurrida incurre en el caso **2** del art. 268 del COGEP, por el vicio de ***falta de motivación***, infringiendo los arts. 76.7.I de la CRE, 89 y 90.5 y 311 del COGEP; 19 inciso 1, 130.4 del COFJ, por cuanto el fallo del Tribunal de instancia adolece de una deficiencia motivacional de *ª inatinenciaº* , ya que las razones que se utilizan para la fundamentación tanto fáctica como jurídica no tienen relación con el punto controvertido y no guardan relación con lo decidido.

4.1.1. Conforme se desprende de la sentencia recurrida, el objeto de la controversia fue establecer la nulidad de la Resolución Impugnada No. NAC-RRRRRVC21-00000277; sin embargo, el Tribunal de instancia señala que es improcedente que el SRI Ð vía recurso de revisión de oficioÐ disponga a la empresa actora la devolución de los valores que se reintegraron inicialmente a DIFARE S.A. por concepto de crédito tributario del ISD correspondiente a los ejercicios fiscales 2014 y 2015. Es decir, considera la recurrente, los juzgadores en lugar de pronunciarse sobre el objeto de la controversia, que era la determinación de la ª nulidadº del acto impugnado, examinan la ª improcedenciaº del recurso de revisión, lo que conlleva una *inatinencia* del fallo. Por ello, considera que la infracción que se denuncia es trascendente, pues se comete un vicio de inatinencia cuando se confunde el punto de controversia que consistía en establecer si el acto impugnado adolece de nulidad y sus efectos, los cuales difieren de la improcedencia.

4.1.2. Señala que, la sentencia inmotivada tiene trascendencia en el caso, porque esta decisión impidió al SRI obtener el reintegro de los valores por los ejercicios económicos 2014 y 2015, que originalmente fueron devueltos por el SRI, no obstante que lo indicado viola el art. 101 de la LRTI, por cuanto la declaración sustitutiva presentada dentro del procedimiento

administrativo, reflejó una reclasificación del ISD, del inicial ª gastoº a ª crédito tributarioº, y fue presentada luego del año de la original. Solicita que se case el fallo recurrido.

4.2. Contestación al recurso de casación.- El Abg. Alfonso Andrés Ríos Robalino, procurador judicial de Distribuidora Farmacéutica Ecuatoriana DIFARE S.A., dentro del término que se concede en el auto de admisión, contesta el recurso propuesto por el SRI recurrente (fs. 40 a 48) y señala, con respecto al caso *segund*o del art. 268 del COGEP por el vicio de *inatinencia motivacional,* por cuanto las razones que da el Tribunal para fundamentar la decisión, según el recurrente, no guardan una relación semántica general con la conclusión final; dicha afirmación carece de asidero jurídico, pues la fundamentación del recurso del SRI se limita a citar tramos de la sentencia No. 1158-17-EP/21, para luego afirmar sin más que, se vulnera la garantía de la motivación, por cuanto, no existe relación entre el punto controvertido (establecimiento de la nulidad del acto impugnado) y la decisión judicial.

4.2.1. Agrega que, pese a que el casacionista manifiesta que DIFARE demanda la nulidad de la resolución que pone fin al recurso de revisión de oficio, el Tribunal de instancia no se pronuncia sobre la existencia de una nulidad, sino que, por el contrario, declara la improcedencia de la resolución de recurso de revisión, es decir, se otorga algo distinto a lo pedido. Entonces, es claro que la administración tributaria considera que existe una inconsonancia o incongruencia, que resulta de la comparación entre las pretensiones de la demanda y las excepciones deducidas con la parte resolutiva del fallo. Esto ocasiona un error en la fundamentación del recurso de casación, ya que a través de la causal segunda del art. 268 del COGEP el SRI pretende que se corrija un asunto que se encuentra regulado en el caso tercero del art. 268 del COGEP (*extra petita*), lo que se encuentra vedado al Tribunal de Casación, tanto más que, la Sentencia Constitucional No. 3487-17-EP/21, determina que este tipo de cuestionamientos no puede considerarse como una violación al requisito de la motivación.

4.2.2. Añade que, este cargo tampoco se refiere a la falta de *congruencia argumentativa* como parte de la *garantía de motivación* en la sentencia, esto es, la falta de respuesta por parte del órgano judicial a alguno de los argumentos relevantes de las partes, conforme con la Sentencia Constitucional No. 1158-17-EP/21, sino con una supuesta incongruencia procesal *ª [¼] según la cual, toda decisión (decisum) judicial debe aceptar o rechazar todas las*

pretensiones, es decir, los pedidos (petita) de las partes [¼]º , la que puede analizarse en el marco de otros derechos constitucionales.

4.2.3. Añade que, la inatinencia no ocurre cuando hay un error en la norma que se aplica o en la apreciación de los hechos que se analizan o, incluso si existe una incongruencia entre lo argumentado y lo dicho, pues este último supuesto se consideraría un vicio motivacional de incoherencia, sino que se da cuando no existe un empate entre los argumentos superficiales dados por el Tribunal y lo que se decide en la controversia. En cambio, de acuerdo a los alegatos de la administración tributaria, se decide algo distinto de lo demandado, lo que no se ajusta al vicio de inatinencia, lo que torna su razonamiento en ilegítimo, porque ni siquiera se encausan en el vicio motivacional que se alega.

4.2.4. Tampoco el SRI formula, con aceptable claridad y precisión las razones por las que se habría vulnerado la garantía de la motivación, sino que simplemente señala que estos elementos fueron violados y que existe una supuesta incoherencia entre el punto controvertido y la decisión; en ese sentido, la acusación del SRI se limita a realizar afirmaciones genéricas, sin que se explique en qué consiste el supuesto defecto en la motivación pese a que la carga de la argumentación, la tiene quien afirma que la garantía de la motivación ha sido transgredida, toda vez que la suficiencia de la motivación se presume, como ocurre con toda condición de validez de los actos del poder público.

4.2.5. Por lo tanto, el planteamiento que realiza la administración tributaria sobre una supuesta deficiencia motivacional carece de fundamentos válidos, por cuanto: **(a)** los cuestionamientos sobre la sentencia se encajan en otra causal; **(b)** no existe una inatinencia según el concepto que desarrolla la Corte Constitucional; y, **(c)** no se plantea con claridad y precisión la supuesta violación de la garantía de motivación, por lo que, el recurso es improcedente.

4.2.6. Por el contrario, la actora considera que el fallo cuenta con una motivación suficiente con relación al punto controvertido y aquellos que, en relación directa con el mismo, comportan el control de legalidad, así como con los antecedentes o fundamentos de la resolución o acto impugnados, pues reúne los elementos argumentativos mínimos en torno al problema jurídico y la decisión da una contestación clara a todos los argumentos relevantes

del litigio, a través de razonamientos explícitos e implícitos (premisas y conclusiones) en los que se pronuncia sobre la declaratoria de nulidad de la resolución No. NAC-RRRRVC21-00000277 dentro recurso de revisión.

4.2.7. Por ello, considera que lo que pretende la administración tributaria es que se modifique el resultado de la sentencia de instancia a través de una nueva revisión del caso, lo que resulta improcedente por cuanto el recurso se encuentra mal planteado. Añade que, incluso, si el criterio del Tribunal no fuese correcto Ð lo que no ocurre en este casoÐ , el caso segundo no puede servirle como un mecanismo de corrección de las decisiones judiciales, pues la garantía de la motivación no incluye un derecho al acierto o a la corrección jurídica de las resoluciones judiciales, tanto más que dicho error no influye de forma determinante y trascendente en la parte resolutiva del fallo. En virtud de ello, solicita que no se case la sentencia recurrida.

5. Problema Jurídico

Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación incurre en el caso **2** del art. 268 del COGEP, por el vicio de *falta de motivación*, infringiendo los arts. 76.7.I) de la CRE, 89, 90.5 y 311 del COGEP y, 19, inciso 1 y 130.4 del COFJ.

6. Análisis de la Sala de Casación

6.1. Caso del recurso de casación. El recurso de casación interpuesto se fundamenta en el caso *segundo* del art. 268 del COGEP, que establece:

> *ª **Art. 268.- Casos.-** El recurso de casación procederá en los siguientes casos: [¼] **2.** Cuando la sentencia o auto no contenga los requisitos exigidos por la ley o en su parte dispositiva se adopten decisiones contradictorias o incompatibles así como, cuando no cumplan el requisito de motivación [¼].º*

El caso *segundo* se refiere a la transgresión de normas que se relacionan con la estructura, contenido y forma de la sentencia o auto, la que podría configurarse, de tres formas: **(a)** por defectos en la estructura del fallo que se dan por la falta de requisitos exigidos por la ley para

la sentencia o auto; **(b)** por incongruencia en la parte dispositiva del fallo en cuanto se adopten resoluciones contradictorias o incompatibles, vicio *in procedendo* por violación directa; y, **(c)** cuando la sentencia no cumpla el requisito constitucional y legal de la debida motivación.

6.2. Alcance doctrinario del error. Sobre el tema de la falta de motivación Gladis E. de Midón (*La Casación Control del Juicio de Hecho*, Buenos Aires: Rubinzal Culzoni Editores, 2001, p. 20), manifiesta:

> *ª Para alcanzar sus fines garantistas es inevitable que la motivación sea autosuficiente, en el sentido de abastecerse, expresando no sólo las conclusiones decisivas sino, fundamentalmente, las razones en que tales conclusiones se basan. No basta pues, como bien dice Carrió, que la sentencia tenga fundamentos, porque es preciso que éstos estén a su vez fundados. Sin esa básica motivación no es posible hablar en lenguaje constitucional de sentencia, pues huérfana de razonados fundamentos no hay nada, añadirá Morello, que en un acto de voluntad inepto de por sí para constituirse en fuente jurígena de derechos.º*

Por su parte, Santiago Andrade (*La Casación Civil en el Ecuador*, Quito: Andrade & Asociados, Fondo Editorial, 2005, p. 138), considera:

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

Para Oswaldo Alfredo Gozaini (*El Derecho Procesal Constitucional, El Debido Proceso*, Buenos Aires: Rubinzal - Culzoni Editores, 2004, p. 428) la motivación no es otra cosa que:

ª [¼] la progresividad del derecho de las partes y la obligación constitucional de los jueces de motivar los fallos, plantea la naturaleza que tiene este deber fundamental. No se trata de contabilizar una simple fundamentación que puede resultar suficiente con la aplicación mecánica de la ley, sino de analizar si dicha exigencia radica en una necesidad política propia de la justificación de los actos de un poder del Estado, o significa establecer una garantía constitucional que forma parte de un conjunto de mayor contenido en el principio del debido procesoº .

Es claro entonces que, la motivación es uno de los requisitos esenciales que deben cumplir las decisiones de las funciones públicas, ya sea en el ámbito administrativo o judicial y su incumplimiento tiene como efecto la anulación del acto. Motivar es explicar la manera en que las normas jurídicas son aplicables a los hechos controvertidos y definidos en la litis del proceso, luego de que éstos han sido verificados en base a las pruebas debida y legalmente actuadas.

6.3. Normas jurídicas que se estiman infringidas. La parte recurrente manifiesta que se violentan las siguientes normas de derecho:

Constitución de la República del Ecuador (CRE)

ª 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: [¼]* ***7.*** *El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías: [¼]* ***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. Los actos administrativos, resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados se considerarán nulos. Las servidoras o servidores responsables serán sancionados.º*

Código Orgánico General de Procesos (COGEP)

ª ***Art. 89.- Motivación.*** *Toda sentencia y auto serán motivados, bajo pena de nulidad.*

No habrá tal motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Las sentencias se motivarán expresando los razonamientos fácticos y jurídicos, que conducen a la apreciación y valoración de las pruebas como a la interpretación y aplicación del derecho. La nulidad por falta de motivación única y exclusivamente podrá ser alegada como fundamento del recurso de apelación o causal del recurso de casación.º

*ª **Art. 90.- Contenido general de sentencias y autos.** Además del contenido especial que la ley señale para determinados autos o sentencias, todo pronunciamiento judicial escrito deberá contener: (¼) **5.** La motivación de su decisión.º*

*ª **Art. 311.- Validez y eficacia de las actuaciones de la administración pública**. Son válidos y eficaces los actos del sector público expedidos por autoridad pública competente, salvo que se declare lo contrario. Con respecto a los actos tributarios impugnados, corresponderá a la administración la prueba de los hechos o actos del contribuyente, de los que concluya la existencia de la obligación tributaria y su cuantía.º*

Código Orgánico de la Función Judicial (COFJ)

*ª **Art. 19.- Principios dispositivo, de inmediación y concentración.-** Todo proceso judicial se promueve por iniciativa de parte legitimada. Las juezas y jueces resolverán de conformidad con lo fijado por las partes como objeto del proceso y en mérito de las pruebas pedidas, ordenadas y actuadas de conformidad con la ley [¼].º*

*ª **Art. 130.- Facultades jurisdiccionales de las juezas y jueces.-** Es facultad esencial de las juezas y jueces ejercer las atribuciones jurisdiccionales de acuerdo con la Constitución, los instrumentos internacionales de derechos* humanos y las leyes; por lo tanto deben: *[¼] **4.** Motivar debidamente sus resoluciones. No habrá motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Las resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados serán nulos [...].º*

6.4. Análisis del caso *SUB JÚDICE*. Corresponde revisar si, en efecto, la sentencia que dicta el Tribunal de instancia incurre en el vicio de deficiencia motivacional de *ª inatinenciaº ,* ya que los juzgadores, en lugar de pronunciarse sobre el objeto de la controversia, que era la determinación de la ª nulidadº del acto impugnado, examinan la ª improcedenciaº del recurso de revisión.

6.4.1. La Corte Constitucional ecuatoriana, dejando a un lado el test de motivación referente al cumplimiento de los requisitos de comprensibilidad, lógica y razonabilidad, que tienen relación con los parámetros de corrección del razonamiento judicial, aplica, en su lugar, el estándar de suficiencia que exige que la argumentación jurídica cuente con una estructura mínima integrada por: (i) una fundamentación normativa suficiente; y, (ii) una fundamentación fáctica suficiente (sentencias Nos. 115817EP/21, 20 de octubre del 2021, párr. 61; 150715EP/21, 20 de enero de 2021, párr. 24; 1361-17-EP/23, 1 de noviembre de 2023, párr. 23), lo que quiere decir: *ª **61.1.** Que la fundamentación normativa debe contener la enunciación y justificación suficiente de las normas y principios jurídicos en que se funda la decisión, así como la justificación suficiente de su aplicación a los hechos del caso. Como ha sostenido la Corte IDH, la referida fundamentación jurídica no puede consistir en ª la mera enumeración de las normas que podrían resultar aplicables a los hechos o conductasº (¼) sino que debe entrañar un razonamiento relativo a la interpretación y aplicación del Derecho en las que se funda la resolución del caso. **61.2.** Que la fundamentación fáctica debe contener una justificación suficiente de los hechos dados por probados en el caso (¼)º .*

6.4.2. De igual manera, se señala que a la hora de evaluar si las fundamentaciones normativas y fácticas son suficientes se debe tener en cuenta no solo su contenido explícito, sino también el implícito (Corte Constitucional, Sentencia 188-15-EP/20, Caso ª Premisas implícitas en la motivaciónº, de 11 de noviembre de 2020, párrs. 20 y 21). Por otra parte, la Corte Constitucional añade que cuando no se cumple con el criterio rector (estructura mínimamente completa) de la ª *garantía de la motivación*º, la argumentación jurídica puede adolecer de algún tipo de deficiencia motivacional por inexistencia o insuficiencia (sentencia No.1158-17EP/21, 20 de octubre de 2021, párrs. 64 a 66).

6.4.3. Vale puntualizar que, la *inexistencia* se da cuando la argumentación jurídica carece *totalmente* de fundamentación normativa y fáctica. La *insuficiencia* aparece cuando la

respectiva decisión cuenta con *alguna* fundamentación normativa y fáctica, pero alguna de ellas es insuficiente. A la vez, la argumentación jurídica es *aparente* cuando, a primera vista, cuenta con una fundamentación normativa suficiente y una fundamentación fáctica suficiente, pero alguna de ellas es, en realidad, inexistente o insuficiente porque está afectada por algún tipo de vicio motivacional, como: (i) incoherencia, (ii) inatinencia, (iii) incongruencia o (iv) incomprensibilidad. (Sentencia No.1158-17EP/21, párrs. 67 a 72).

6.4.4. Por tener incidencia en este caso, vale acotar que se incurre en *"inatinencia",* cuando en la fundamentación fáctica o en la fundamentación jurídica se esgrimen razones que no *"tienen que ver"* con el punto controvertido, esto es, no guardan relación semántica general con la conclusión final de la argumentación y, por tanto, con el problema jurídico de que se trate. Se produce cuando el razonamiento del juez *"equivoca el punto"* de la controversia judicial.

6.4.5. Revisada la resolución del Tribunal de instancia, se observa que empieza asegurando su competencia, identifica a las partes procesales, enuncia los hechos y circunstancias objeto de la demanda y su contestación, señala las decisiones que se adoptan en la audiencia preliminar relativas a las excepciones previas, validez procesal y delimita el objeto de la controversia que consiste en "*establecer si la resolución impugnada adolece de nulidad en atención a los argumentos que señala la parte actora*". Luego, a partir del considerando 7 "Motivación" se fundamenta el fallo sobre la base del único punto que se plantea.

6.4.6. La sentencia señala que el acto impugnado corresponde a la Resolución No. NAC-RRRRRVC21-00000277, en la que el SRI mediante un recurso de revisión de oficio, decide sustituir el contenido de las Resoluciones Nos. 109012016RDEV097219 y 109012017RREC159498 y dispone que la empresa actora proceda a la devolución de los valores reintegrados inicialmente, por concepto de crédito tributario por ISD de los ejercicios fiscales 2014 y 2015. El reproche central del SRI es que la parte actora solicita la devolución del crédito tributario al realizar una reclasificación contable alegando un error del registro del ISD pagado en la importación de bienes pues inicialmente fue registrado como gasto deducible y, posteriormente, trasladado a la cuenta de crédito tributario. La defensa de la administración se enfoca en establecer que la compañía actora no podía realizar una reclasificación de retenciones en la fuente de ISD para registrarla como crédito tributario en

declaraciones sustitutivas.

6.4.7. Con respecto a la presentación de la declaración sustitutiva, el Tribunal de instancia considera que el art. 73 del Reglamento de Aplicación para la LRTI establece que: ª *para la presentación de la petición de pago en exceso o reclamo de pago indebido no será requisito la presentación de la declaración sustitutiva*º ; por lo tanto, en el caso que no fuera procedente la presentación de la declaración sustitutiva, aquella no era necesaria para ejercer su derecho a plantear el reclamo en cuestión. En el presente caso, la accionante se encontraba dentro del término establecido en el art. 305 del CT para presentar su solicitud de pago en exceso y solicitar el saldo del crédito tributario de ISD en los términos que establece el segundo art. innumerado a continuación del art. 162 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, en concordancia con el numeral 3 del primer art. innumerado, a continuación del art. 21 del Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas, debido a que los rubros considerados como crédito tributario por la compañía corresponden al ISD pagado en las importaciones de bienes cuyas partidas arancelarias se encuentran en el listado que emite el Comité de Política Tributaria.

6.4.8. Además, la sentencia de instancia considera que, si la compañía verificó que los valores pagados por ISD fueron consignados como gasto y no como crédito tributario, le significaba no solo un error sino también un perjuicio económico, por lo que le era posible efectuar la reclasificación en su contabilidad a base de los lineamientos que prevén las Normas Contables (NIC 8) en el tratamiento de los errores de períodos anteriores y su registro en los primeros estados financieros formulados después de detectar el error, ya que esto afectó la razonabilidad de la situación financiera de la compañía.

6.4.9. Añade que, no se pronuncia con respecto a la Circular No. NAC-DGECCGC18-00000006, publicada en el Primer Suplemento del R.O. No. 374, de 23 de noviembre de 2018, ya que no se encontraba vigente en los períodos en controversia (2014 y 2015). En virtud de ello, concluye que fue improcedente que el SRI, vía recurso de revisión de oficio, disponga a la empresa actora la devolución de los valores reintegrados inicialmente a DIFARE S.A. por concepto de crédito tributario por el ISD correspondientes a los ejercicios fiscales 2014 y 2015, razón por la que, declara con lugar la demanda.

6.4.10. Decisión.- Del análisis del fallo recurrido, esta *Sala de Casación* evidencia que, la sentencia de instancia delimita el *objeto de la controversia* sobre la base de las pretensiones relevantes de las partes procesales, que se contraen a establecer si la resolución impugnada No. NAC-RRRRRVC21-00000277 dictada en un recurso de revisión de oficio, adolece de nulidad, por cuanto el SRI considera que, no cabe realizar una reclasificación contable de las retenciones en la fuente de ISD inicialmente registradas como gasto para luego registrarlas como crédito tributario en una declaración sustitutiva; al respecto de lo cual, la sentencia concluye que, el art. 73 del RLRTI establece que no es necesario la presentación de una declaración sustitutiva para que la compañía ejerza su derecho a plantear el reclamo de pago en exceso o indebido, para lo cual se encontraba dentro del término establecido en la ley, conforme con el art. 305 del CT y el segundo art. innumerado a continuación del art. 162 de la LRETE, en concordancia con el numeral 3 del primer art. innumerado a continuación del art. 21 del Reglamento para la Aplicación del ISD y si la compañía verificó que cometió un error al consignar como gasto y no como crédito tributario lo retenido por ISD, dicho error puede ser corregido en su contabilidad, sin que sea necesario pronunciarse sobre la Circular No. NAC-DGECCGC18-00000006, ya que no se encontraba vigente para los periodos en análisis.

6.4.11. Todo ello permite establecer que no existe una ª *inatinencia*º pues, se cumple con la fundamentación fáctica y jurídica suficiente, en torno al punto controvertido los que, a su vez, guardan relación semántica con la conclusión final al problema jurídico, sin que se evidencie, con aceptable claridad y precisión, las razones por las que se considera que se vulnera la *garantía de la motivación*, pues el fallo presenta pautas sistematizadas que se obtienen a partir del análisis de la aplicación de las premisas normativas a los antecedentes fácticos, que se dirigen a la aceptación o no de las pretensiones del actor, conforme con el hilo argumentativo. Como si no fuese suficiente para desechar el recurso, esta Sala ha sido reiterativa al considerar que la incongruencia frente a las partes, por no haberse pronunciado sobre alguna de las pretensiones de la demanda, tiene causal propia para casación, al punto que la sentencia constitucional 3487-17-EP/21, determina que este tipo de cuestionamientos no puede considerarse como una violación al requisito de la motivación.

6.4.12. Es claro entonces que, la decisión del juzgador dentro de la sentencia recurrida, cuenta con una suficiente motivación, sin que el hecho de que el razonamiento jurídico del Tribunal de instancia no corresponda con el que pretende la parte casacionista, signifique que exista falta de motivación, pues conforme con lo que señala la Corte Constitucional, esta garantía constitucional no se refiere a la corrección del razonamiento judicial sino a su garantía mínima, por lo que, se rechaza el recurso planteado por el caso 2 del art. 268 del COGEP, por el vicio de falta de motivación, sin que ello signifique que esta Sala de Casación comparta los razonamientos del Tribunal de instancia.

7. Decisión

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

7.2. NO CASAR la sentencia de 19 de junio de 2023, las 15h24, que dicta el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón de Guayaquil, provincia del Guayas, dentro del juicio No. 09501-2021-00560.

7.3. Sin costas.

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

7.5. Actúe como Secretaria Relatora dentro de este proceso, la doctora Ligia Marisol Mediavilla en virtud de la Acción de Personal No. 838-UATH-2022-OQ, de 28 de julio de 2022.

Resolución de fácil comprensión

No procede el recurso de casación que plantea el SRI, por el caso 2 del art. 268 del COGEP,

por cuanto la sentencia del Tribunal de instancia, se encuentra motivada sin que exista insuficiencia motivacional por inatinencia.

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL (PONENTE)

GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO

JUEZ NACIONAL (E) (E)

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL

Validar únicamente en FirmaEC.
Firmado electrónicamente por:
LIGIA MARISOL MEDIAVILLA

FUNCIÓN JUDICIAL

Juicio No. 09501-2021-00212 RESOLUCION 892-2025 280202982-DFE

JUEZ PONENTE: MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA, JUEZ NACIONAL (PONENTE)

AUTOR/A: MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, viernes 19 de diciembre del 2025, las 12h11. VISTOS: El Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformado por los jueces nacionales: doctora Rosana Morales Ordóñez (ponente), doctor Gustavo Durango Vela (E) y doctor Diego Patricio Gordillo Cevallos (E), dictan la siguiente sentencia dentro de la causa No. 09501-2021-00212.

1. Antecedentes procesales

1.1. En el caso puesto en nuestro conocimiento, la compañía NEGOCIOS INDUSTRIALES REAL N.I.R.S.A. S.A., presentó demanda en contra de la Resolución No. 109012020RREC481684, de 23 de diciembre del 2020, la cual resuelve aceptar parcialmente el reclamo Administrativo No. 109012020262117, interpuesto en contra del Acta de Determinación No. DZ8-ASOADDG20-00000001-M, la cual estableció glosas con valores a pagar, por concepto de Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2015.

El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, estableció el siguiente objeto de la controversia: ª i) VERIFICAR SI LA PARTE ACTORA DESVANECE LAS DIFERENCIAS GLOSADAS ESTABLECIDAS POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA; Y, ii) ESTABLECER SI LA ACTUACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA ESTUVO DE ACUERDO CON LA NORMAS TRIBUTARIAS PERTINENTES Y SI SE CUMPLIERON LOS PRINCIPIOS DE MOTIVACIÓN, AL EXPEDIR LA RESOLUCIÓN DEL RECLAMO ADMINISTRATIVO POR EL ACTA DE DETERMINACIÓN DEL EJERCICIO FISCAL 2015º.

1.2. En la sentencia recurrida se resuelve declarar parcialmente con lugar la demanda presentada por la compañía NEGOCIOS INDUSTRIALES REAL N.I.R.S.A. S.A., en contra de la Resolución Administrativa No. 109012020RREC481684 notificada el 23 de diciembre de 2020, y suscrita por la Directora Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas; y, en

consecuencia se dispone que la Administración tributaria realice una nueva liquidación del impuesto a la renta del ejercicio 2015, en la que se debe incluir el saldo a favor de la empresa que resultare como producto de la liquidación.

1.3 El Servicio de Rentas Internas, interpone recurso de casación contra la sentencia de 20 de junio del 2023 a las 16h10; expedida por El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas; dentro del juicio No. 09501-2021-00212, argumentando el caso 5 del art. 268 del ª COGEPº.

1.4. Mediante auto de 25 de junio del 2025, a las 11h02, el doctor Marco Vinicio Albán Zambonino, Conjuez Nacional temporal de la Corte Nacional de Justicia, admitió el recurso de casación interpuesto por el Servicio de Rentas Internas, por el caso 5 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos ª COGEPº; por: GLOSA DEL CASILLERO 6001-6003 ª VENTAS NETAS LOCALES DE BIENES GRAVADAS CON TARIFA 12% Y 0% O EXENTAS DE IVA, falta de aplicación del artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno. GLOSA DEL CASILLERO 6009/6011 ª EXPORTACIONES NETAS DE BIENES Y SERVICIOSº, POR UN MONTO DE USD $360.372,96 falta de aplicación del artículo 13 numeral 3 de la LRTI. GLOSA DE LOS CASILLEROS 6009 y 6011 ª EXPORTACIONES NETAS/DE BIENES Y SERVICIOSº por el valor de USD $ 36.561,38 con afectación a Conciliación Tributaria falta de aplicación de los artículos 27 y 35 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno. GLOSA DEL CASILLERO: 7067 ª GASTO POR DEPRECIACIONES/DEL COSTO HISTÓRICO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO/NO ACELERADA-COSTOº por el valor de USD $ 908.387,97 falta de aplicación del artículo 28 numeral 6 literal b) del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno. GLOSA DEL CASILLERO 7016 ª COMPRAS NETAS LOCALES DE MATERIA PRIMA COSTO falta de aplicación del artículo 28 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno. GLOSA DEL CASILLERO: 821 ª REVERSIÓN DEL DETERIORO DE PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO falta de aplicación del artículo 10 de la LRTI.

2. Competencia

Este Tribunal Especializado es competente para conocer y resolver el presente recurso de

casación, en virtud de la Resolución No. 003-2021 de 26 de enero de 2021, mediante la que, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificado la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; con Resolución No. 008-2021, de 28 de enero de 2021 el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional; el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2 de 5 de febrero de 2021, e integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua; mediante Oficio No. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero del 2021, el Presidente de la Corte Nacional de Justicia, llama a integrar la Sala al doctor Gustavo Durango Vela, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo. Actúa el doctor Diego Patricio Gordillo Cevallos, en virtud del acta de sorteo de 1 de julio del 2024, en reemplazo del doctor José Suing Nagua, quien actualmente es el Presidente (E) de la Corte Nacional de Justicia.

2.1. Acta de sorteo y normas que determinan la competencia. - Sorteo de la causa número 09501-2021-00212, efectuado por la Presidencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, el 9 de agosto del 2025, mediante el que se radicó la competencia en este Tribunal de Casación.

Esta Sala es competente para conocer este proceso, en atención a lo previsto en los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República Ecuador, 185 -segunda parte, número 1- del Código Orgánico de la Función Judicial, y artículo 269 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP).

3. Validez procesal

En la tramitación del presente recurso extraordinario de casación, se han observado las solemnidades inherentes a esta clase de recursos, por lo que no existe nulidad alguna que declarar, como lo han corroborado las partes procesales en la audiencia llevada a cabo el día 19 de diciembre de 2025 a las 11h00.

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1. El casacionista en la fundamentación del recurso argumenta: GLOSA DEL CASILLERO

6001-6003 ª VENTAS NETAS LOCALES DE BIENES GRAVADAS CON TARIFA 12% Y 0% O EXENTAS DE IVAº, Que existe falta de aplicación del art. 10 de la LRTI. Que a pesar de que la Administración Tributaria, señaló que no se presentó documentación suficiente durante el proceso administrativo, el Tribunal dejó sin efecto la glosa sin que existiera una valoración crítica del cumplimiento de estos requisitos legales para la deducibilidad. Que el art. 10 de la LRTI, que regula la deducibilidad de los costos y gastos, debió ser fundamental para determinar la validez o no de las notas de crédito emitidas fuera del período fiscal correspondiente. Que el Tribunal en su lugar, aplicó el art. 17 del Código Tributario, que establece que cuando el hecho generador tenga una base económica, debe atenderse a la sustancia económica por sobre la forma jurídica. Que el Tribunal usó éste artículo para justificar que, aunque las notas de crédito se relacionaban con operaciones del año 2014, su sustancia económica se manifestó en el año 2015, y por tanto era válido que se imputen en ese ejercicio fiscal. Que el Tribunal aplicó indebidamente el art. 17 del Código Tributario, en lugar de aplicar el art. 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno, el cual debió regir la deducibilidad de los descuentos mediante notas de crédito. Que si el Tribunal hubiera aplicado el art. 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno, hubiera reconocido los requisitos de causalidad, proporcionalidad, necesidad y razonabilidad que deben cumplir los gastos o descuentos para ser deducibles; que además exige que dichos gastos correspondan al período fiscal que se analiza y no a periodos anteriores. GLOSA DEL CASILLERO 6009/6011 ª EXPORTACIONES NETAS DE BIENES Y SERVICIOSº, POR UN MONTO DE USD $360.372,96, por falta de aplicación del art. 13 numeral 3 de la Ley de Régimen Tributario Interno, Gastos pagados al exterior sin retención incurrió en la decisión del Tribunal, dado que parte de las notas de crédito afectaron a empresas no domiciliadas (como SIPLEC y CONFIPERU), el gasto implicaba una forma de remuneración en el exterior, que debía estar sujeta a retenciones en la fuente para ser deducible. Que al no exigirse esta condición, el Tribunal omitió una norma sustantiva relevante. Que el art. 13 numeral 3 de la LRTI, vigente para el ejercicio fiscal 2015, tiene como finalidad garantizar el principio de territorialidad del Impuesto a la Renta y asegurar que los pagos realizados al exterior contribuyan proporcionalmente al fisco nacional, a través del mecanismo de retención en la fuente. Que la compañía NIRSA S.A. emitió notas de crédito en favor de clientes no domiciliados (como SIPLEC y CONFIPERU) por conceptos clasificados como ª bonificaciones comercialesº o ª reconocimiento por apoyo en marketing y publicidadº. Que estos montos: ª Reducen el

ingreso declarado por exportaciones; Son pagos efectuados al exterior que implican un beneficio económico para terceros no residentes. No están respaldados por contratos que acrediten la obligación legal de bonificar ni se acompañaron de comprobantes que acrediten la efectiva prestación de un servicioº. Que a pesar de ello, no se efectuó ninguna retención en la fuente. Que debió aplicarse el art. 13 numeral 3 de la LRTI, porque los valores bonificados por NIRSA S.A. a clientes extranjeros constituyen, desde el punto de vista tributario, pagos realizados al exterior por servicios o beneficios económicos a favor de terceros no residentes, lo que ªConfigura un hecho sujeto a retención, conforme al artículo 13.3 de la LRTI; Requiere la retención del impuesto a la renta en la fuente, como condición indispensable para su deducibilidad; No puede considerarse gasto deducible si no se cumple con esta obligación formal, salvo que exista exoneración expresa, lo cual no fue acreditadoº. Que la falta de retención constituye una omisión legal relevante y, por tanto, el gasto no puede ser deducido fiscalmente. Que el Tribunal no valoró ni exigió, el cumplimiento de esta norma expresa, pese a que: ªLos beneficiarios de las bonificaciones (clientes extranjeros) no estaban domiciliados en el Ecuador; Los montos bonificados constituyeron diferencias de valor económico al exterior. No se realizó retención en la fuente ni se demostró exoneración aplicable, conforme el art. 13.3 LRTIº. Que el Tribunal aplicó indebidamente el art. 17 del Código Tributario. Que al omitir la aplicación de esta disposición legal, el Tribunal permitió indebidamente la deducción de un gasto que debió ser rechazado por incumplir una condición legal esencial. Que entre las consecuencias de esta omisión se encuentran: ªLegalización indebida de un gasto no deducible, violando la norma expresa; Desprotección del principio de territorialidad y equidad fiscal, pues se favorece a ingresos obtenidos en Ecuador por no residentes, sin tributación local; Pérdida de recaudación legítima para el Estado ecuatoriano, al omitir la aplicación del mecanismo de retención; Vulneración del principio de legalidad tributaria (art. 300 de la Constitución), al dejar de aplicar una norma sustantiva que rige la deducibilidadº. Que la falta de aplicación del art. 13 numeral 3 de la LRTI fue determinante para que el Tribunal deje sin efecto una glosa que era jurídicamente procedente, dado que los pagos realizados al exterior en forma de bonificaciones no cumplieron con el requisito legal de retención en la fuente. Que en consecuencia, su deducción no debía ser permitida, y la glosa por USD $360.372,96 debía confirmarse. GLOSA DE LOS CASILLEROS 6009 y 6011 ªEXPORTACIONES NETAS/ DE BIENES Y SERVICIOSº por un valor de USD $36.561,38 con afectación a Conciliación Tributaria. Que existe falta de aplicación de los

arts. 27 y 35 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno. Que el art. 27, establece que para que los gastos sean deducibles, deben estar debidamente sustentados con documentación soporte, tales como: Facturas; Contratos; Comprobantes de retención; Medios de pago; y en el caso de operaciones internacionales, los documentos deben acreditar que el gasto corresponde a una actividad real, vinculada con ingresos gravados y registrada en el período fiscal que corresponde. Que el art. 35, desarrolla las reglas para la proporcionalidad y razonabilidad de los gastos, y en su numeral 7 señala que la deducibilidad está condicionada a que ªel gasto se haya incurrido en el período fiscal en análisis, esté adecuadamente documentado, y tenga relación directa con la generación de ingresos gravadosº. Que la consecuencias que tuvo su no aplicación en la sentencia, es que se admitió un gasto que carece de soporte documental suficiente, donde el Tribunal aceptó que NIRSA S.A. emitiera notas de crédito por ª gastos de publicidad realizados por terceros en el exteriorº, sin exigir documentación que pruebe la existencia del gasto (factura o contrato); el vínculo económico entre el gasto y los ingresos gravados; que el gasto fue incurrido por NIRSA y no por el cliente; y que se realizó efectivamente en el período fiscal 2015. Que esto vulnera directamente el art. 27 del RLRTI. Que el contrato de distribución con MINOIL S.A., no fue completamente examinado ni presentado con todos sus anexos, el Tribunal usó su mención como sustento de que el descuento era contractual y que por lo tanto podía respaldar la emisión de la nota de crédito. Que la incidencia del vicio es que el Tribunal admitió un gasto que carece de soporte documental suficiente. Que el Tribunal aceptó que NIRSA S.A. emitiera notas de crédito por ª gastos de publicidad realizados por terceros en el exteriorº, sin exigir documentación que pruebe: ª La existencia del gasto (factura o contrato); El vínculo económico entre el gasto y los ingresos gravados; Que el gasto fue incurrido por NIRSA y no por el cliente; Que se realizó efectivamente en el período fiscal 2015º. Que esto vulnera directamente el art. 27 del Reglamento, que exige documentación soporte válida, verificable y pertinente. Que se imputó el gasto en un período fiscal incorrecto. Que la glosa se originó por la deducción de gastos en el ejercicio fiscal 2015, sin que exista prueba clara de que fueron incurridos efectivamente en ese período. Que la actividad (publicidad en Bolivia) no está atribuida con certeza ni al año fiscal 2015, ni a una obligación contractual firme. Que tampoco se acreditó si fue asumida contractualmente por NIRSA o si fue decisión unilateral del cliente MINOIL S.A. Que esto contraviene el art. 35 numeral 7, el cual exige que los gastos sean imputados al ejercicio correspondiente y estén soportados adecuadamente. Que el

Tribunal debió verificar este extremo y no lo hizo. Que se validó la deducibilidad de un gasto sin respetar los requisitos legales mínimos. Que la falta de aplicación de los artículos mencionados permitió que el Tribunal deje sin efecto una glosa legítimamente fundamentada, con base en una justificación genérica (ª impulso de marcaº, ª bonificación comercialº), sin sustento documental, ni contrato, ni retención en la fuente por tratarse de gasto en el exterior. Que esta omisión afectó la integridad del control tributario y vulneró los principios de legalidad, proporcionalidad y seguridad jurídica. Que la no aplicación de los arts. 27 y 35 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno fue determinante porque impidió que el Tribunal exigiera al contribuyente los requisitos mínimos que la ley impone para la deducibilidad de un gasto, sustento documental válido; imputación en el ejercicio fiscal correcto; relación causal con ingresos gravados; y cumplimiento del principio de devengación. Que el Tribunal debió mantener la glosa de USD $36.561,38, y al no hacerlo por omitir las disposiciones reglamentarias, incurrió en falta de aplicación de normas sustantivas. GLOSA DEL CASILLERO: 7067 ª GASTOS POR DEPRECIACIONES / DEL COSTO HISTÓRICO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO/ NO ACELERADA-COSTOº, por el valor de USD $ 908.387,97, Que existe falta de aplicación del art. 28 numeral 6 literal b) del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno. Que respecto a la depreciación de repuestos y mantenimientos mayores de embarcaciones, el tribunal aceptó la interpretación del contribuyente sobre su política contable, sin verificar que: ª No se depreció conforme a los cinco años mínimos exigidos por la norma; Se aplicaron criterios distintos y no uniformes sin justificación normativa; Se alteró el porcentaje del gasto para deducir montos mayores en un solo ejercicio fiscal, afectando la base imponibleº. Que esta omisión permitió la deducción indebida de gastos en violación directa del Reglamento, lo que debió ser corregido por el Juez de instancia. Que las normas que se aplicaron indebidamente son las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), específicamente NIC 16 (Propiedad, Planta y Equipo). Que el Tribunal acogió la tesis de que el tratamiento contable de NIRSA conforme la NIC 16 (por ejemplo, la depreciación por unidades de producción en ciertos activos navales o reparaciones mayores) era suficiente para justificar la deducción del gasto en la conciliación tributaria, ignorando que el artículo 28 numeral 6, literal b) del Reglamento impone un plazo mínimo fiscal de 5 años para depreciar esos mismos bienes. Que la ª Política contable internaº se usó indebidamente ya que el Tribunal aceptó que, al tener la empresa una política interna de depreciación aceptada en

auditorías externas y basada en criterios contables, era suficiente para que el gasto fuera deducible tributariamente, incluso si no se respetaban los porcentajes ni plazos exigidos por la norma fiscal. Que representa una confusión entre normas contables y normas tributarias, la contabilidad puede registrar un gasto, pero para que sea deducible ante el SRI debe cumplir con los requisitos establecidos en la Ley y su Reglamento, en este caso el artículo 28 numeral 6 literal b) del RLRTI. Que en lugar de aplicar esta norma específica y obligatoria del Reglamento tributario, el Tribunal dio prevalencia indebida a la NIC 16 y a las políticas contables internas. Que omitió los requisitos fiscales que rigen la deducibilidad de las depreciaciones. Que esta sustitución normativa constituye una falta de aplicación de normas de derecho sustantivo. Que la omisión de las normas citadas provocó que el Tribunal acepte como válido un método de depreciación no permitido legalmente; permita la deducción acelerada de valores en un solo ejercicio fiscal sin fundamento legal; y vulnere el principio de equidad y proporcionalidad tributaria, al permitir que el contribuyente reduzca artificialmente su base imponible de forma incompatible con el marco legal. GLOSA DEL CASILLERO 7016 ª COMPRAS NETAS LOCALES DE MATERIA PRIMA-COSTO. Que existe falta de aplicación del artículo 28 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, en concordancia con el artículo 10 de la LRTI, establece que para que un gasto o costo sea deducible debe cumplir con requisitos técnicos, formales y sustanciales: ª Estar debidamente sustentado con comprobantes válidos (facturas autorizadas, guías de remisión, comprobantes de pago, etc,); Tener una vinculación contable real con el proceso productivo (es decir, no basta con que exista la factura, debe probarse que la materia prima fue utilizada en actividades generadoras de ingreso); Incluirse correctamente en los registros de inventarios y producción; Demostrar su consumo o utilización efectiva en el período fiscal declaradoº. Que el Tribunal no exigió al contribuyente demostrar documental ni técnicamente: ª El uso efectivo de la materia prima comprada durante el ejercicio fiscal 2015. Su vinculación con el volumen de producción efectivamente realizada; La consistencia entre la entrada de materia prima (compras) y la salida (producción/inventario final); Cuáles lotes o productos fueron fabricados con la materia prima glosada; Que, ocurrió con los excedentes no utilizados, y si fueron razonablemente registrados como inventario final o noº. Que, al no aplicar el art. 28 del RLRTI, el Tribunal aceptó la deducción del costo de materia prima por el solo hecho de estar registrado contablemente, lo cual es insuficiente para efectos fiscales y vulnera el principio de legalidad tributaria del art. 300 de la Constitución. Que el Tribunal en múltiples

resoluciones de sustanciación, ha sostenido que para que las compras de materia prima sean deducibles se debe probar su uso mediante, informes de producción; kardex de inventario; guías de consumo; y trazabilidad entre proveedor, ingreso a bodega, transformación y producto terminado. Que la ausencia de estos elementos en la fiscalización de NIRSA S.A., respecto a esta glosa fue debidamente señalada por la Administración, pero ignorada por el Tribunal. Que la falta de aplicación del artículo 28 del Reglamento fue determinante en la decisión judicial, ya que permitió que el contribuyente dedujera como costo un volumen de compras de materia prima que no fue plenamente trazado ni justificado en relación con el proceso productivo, el volumen de ventas ni los inventarios declarados. Que el Tribunal invocó el principio de sustancia económica contenido en el art. 17 del Código Tributario, para sostener que la operación de compra existió y fue registrada, y que por tanto era deducible. Que sin embargo, la sustancia económica no suple la falta de documentación, trazabilidad o vinculación del gasto con ingresos del ejercicio fiscal como exigen las normas tributarias específicas. Que la falta de aplicación de las normas citadas ocasionó que se acepte la deducción de un costo sin causalidad ni proporcionalidad. Que se ignora la discrepancia entre compras y producción, reveladora de una diferencia técnica. Que se vulnera la correcta determinación de la base imponible del impuesto a la renta. Que si el Tribunal hubiera considerado, el art. 28 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, hubiera establecido que para que un gasto o costo sea deducible debe cumplir con requisitos técnicos, formales y sustanciales. GLOSA DEL CASILLERO 821 ª REVERSIÓN DEL DETERIORO DE PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO. Que existe falta de aplicación del artículo 10 de la LRTI; improcedencia de ajustes no vinculados a hechos económicos, produjo que la reversión del deterioro no está vinculada a una operación de ingreso ni a una recuperación real de valor, por lo que no puede ser considerada parte del resultado tributario. Que el Tribunal no exigió pruebas que demostraran que dicho ajuste tuviera efectos económicos reales o correspondiera a una operación de ingreso según el régimen tributario. Que el Tribunal justificó su decisión con base en el principio de sustancia económica, alegando que la reversión refleja un valor recuperado. Que, sin embargo, esta aplicación es improcedente porque el art. 17 no puede utilizarse para legalizar ajustes contables que carecen de efecto económico real, ni para sustituir el cumplimiento de los principios tributarios de devengación y veracidad. Que el art. 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno, exige que los ingresos y gastos estén debidamente sustentados, sean necesarios,

razonables y estén relacionados causalmente con actividades generadoras de ingresos gravados. Que al no aplicar dicho artículo el Tribunal permitió que la reversión del deterioro, un ajuste contable, se registre como ingreso, sin exigirse evidencia de flujo económico real (efectivo o equivalente); relación con una operación de venta, servicio u otra actividad gravada; y necesidad o razonabilidad económica del ajuste. Que el art. 10 también protege el principio de correspondencia, un ingreso debe surgir de un hecho imponible real. Que al no aplicarlo, se admitió como ingreso algo que no derivaba de una actividad ordinaria ni generaba renta económica real, sino de una simple reversión contable del deterioro previamente registrado. Que el Tribunal utilizó el art. 17 para justificar un ingreso basado solo en la ª revalorización contableº de un activo fijo, es decir, la reversión del deterioro previamente registrado. Que la falta de aplicación del art. 10 de la LRTI permitió la validación de un ª ingresoº sin respaldo ni conexión con un hecho económico real, mientras que la aplicación inadecuada del art. 17 del Código Tributario desplazó indebidamente normas tributarias específicas en favor de un principio interpretativo general. Que esta combinación afectó directamente la legalidad del fallo. Que por lo expuesto solicita que el fallo recurrido sea examinado y casado

4.2. La compañía NEGOCIOS INDUSTRIALES REAL N.I.R.S.A. S.A., en su contestación al recurso de casación señala: GLOSA DEL CASILLERO 6001-6003 VENTAS NETAS LOCALES DE BIENES GRAVADAS CON TARIFA 12% Y 0% O EXENTAS DE IVA. Que el SRI sostiene que el Tribunal incurrió en falta de aplicación del art. 10 de la LRTI al no exigir los requisitos de causalidad, proporcionalidad y necesidad de los descuentos otorgados mediante notas de crédito imputadas en el año 2015, aun cuando se relacionaban con facturas del 2014. Que sin embargo la sentencia recurrida sí aplicó el art. 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno, pues analizó la vinculación de las notas de crédito con la generación de ingresos gravados, concluyendo que dichas operaciones obedecieron a políticas comerciales legítimas, orientadas a incentivar las ventas y corregir devoluciones de productos perecibles cuya aceptación se produjo en el ejercicio fiscal posterior, que la propia norma tributaria, en su numeral 1, exige que el gasto sea necesario y se encuentre documentado, pero no prohíbe que el reconocimiento del mismo se efectúe en un período distinto cuando el derecho económico al aplicar el descuento nace con posterioridad a la factura. Que el Tribunal aplicó el principio de primacía de la realidad económica del art. 17 del Código Tributario. Que no existe contradicción normativa. Que la sentencia ponderó ambos preceptos y estableció que la

imputación en 2015 era jurídicamente válida, dado que el efecto económico se materializó en ese ejercicio y fue plenamente documentado, por tanto, el cargo carece de sustento y solo busca sustituir el criterio probatorio del Tribunal. GLOSA DEL CASILLERO 6009/6011- EXPORTACIONES NETAS DE BIENES Y SERVICIOS (USD 360.372,96). Que el casacionista argumenta que el Tribunal omitió aplicar el art. 13 numeral 3 de la Ley de Régimen Tributario Interno, que exige retención en la fuente sobre pagos efectuados al exterior para que sean deducibles. Que este planteamiento desconoce la verdadera naturaleza de las notas de crédito emitidas por NIRSA, no constituyen ª pagos por servicios al exteriorº sino descuentos comerciales en operaciones de compraventa, otorgados a clientes extranjeros dentro de contratos de distribución. Que dichos descuentos no generan renta de fuente ecuatoriana para el cliente, ni configuran un egreso autónomo sujeto a retención, sino que son una reducción del precio originariamente pactado. Que la doctrina y la jurisprudencia administrativa coinciden en que la obligación de retener surge únicamente cuando existe un pago o acreditación de un beneficio imponible en Ecuador a favor de un no residente, situación que no se dio en este caso. Que el Tribunal valoró esta realidad económica y aplicó correctamente el principio de legalidad tributaria y de sustancia económica, dejando sin efecto una glosa que se sustentaba en un entendimiento erróneo de la obligación de retener. Que no hubo, por tanto, omisión de norma sustantiva alguna, la discrepancia del SRI radica en su interpretación de los hechos, lo cual no constituye causal de casación. GLOSA DE LOS CASILLEROS 6009 Y 6011- NOTAS DE CRÉDITO CON AFECTACIÓN A LA CONCILIACIÓN TRIBUTARIA (USD 36.561,38). Que el SRI alega se debieron aplicar los arts. 27 y 35 del Reglamento a la LRTI exigiendo soporte documental adicional y correcta imputación temporal del gasto. Que la sentencia impugnada determinó que NIRSA aportó pruebas suficientes, incluyendo contratos con MINOIL S.A., comprobantes bancarios y registros contables, demostrando que los gastos de publicidad fueron asumidos contractualmente por la empresa para potenciar la marca en Bolivia y que correspondieron al ejercicio fiscal 2015 conforme al principio de devengo. Que la autoridad administrativa había desconocido esta documentación en sede previa, lo cual fue corregido por el Tribunal luego de un examen exhaustivo de la prueba pericial y documental. Que la falta de aplicación invocada por el SRI se reduce a discrepar sobre la suficiencia del soporte probatorio, cuestión eminentemente fáctica que no es revisable en casación. Que el Tribunal no desconoció los artículos citados, sino que concluyó, a partir de la prueba que sus requisitos fueron

satisfechos, situación que se encuentra dentro de la esfera exclusiva del juez de mérito. GLOSA DEL CASILLERO 7067- GASTO POR DEPRECIACIONES (USD 908.387,97). Que en el recurso se sostiene que el Tribunal debió aplicar el artículo 28 numeral 6 literal b) del Reglamento a la LRTI, que establece un plazo mínimo de cinco años para depreciar repuestos y reparaciones mayores. Que la sentencia analizó este precepto, pero concluyó que la política contable de NIRSA respetaba el límite temporal previsto y se encontraba alineada con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), admitidas como referencia por el propio artículo 19 del Código Tributario. Que no hubo depreciación acelerada prohibida; el método utilizado (vida útil restante del activo principal) fue compatible con la norma fiscal y fue validado por la prueba pericial independiente. Que el cuestionamiento del SRI no demuestra la omisión de la norma, sino que plantea una lectura distinta de la prueba técnica y de la interacción entre norma tributaria y norma contable, asunto que ya fue dirimido en la instancia competente. GLOSA DEL CASILLERO 7278- INTERESES CON INSTITUCIONES FINANCIERAS DEL EXTERIOR (USD 65.976,45). Que el SRI pretende que se confirme la glosa alegando aplicación retroactiva de una reforma al art. 13 de la Ley de Régimen Tributario Interno, y cuestionando la deducibilidad de intereses por préstamos con entidades extranjeras. Que el Tribunal aplicó correctamente los principios de irretroactividad tributaria (art. 300 de la Constitución y art. 7 C.T.) y de causalidad del gasto (art. 10 LRTI), concluyendo que los intereses fueron necesarios para financiar capital de trabajo y se encontraban debidamente respaldados por contratos y cronogramas de amortización. Que la supuesta falta de aplicación de la norma, es inexistente, pues la reforma invocada por el SRI entró en vigor en un periodo fiscal posterior y no podía ser exigida en 2015. GLOSA DE LOS CASILLEROS 7190/7191- SUMINISTROS Y REPUESTOS (USD 37.184,22). Que el SRI sostiene que el Tribunal desconoció requisitos de deducibilidad por inconsistencias documentales. Que la sentencia recoge expresamente la prueba aportada por NIRSA (facturas, comprobantes de egreso, retenciones, estados de cuenta, autorizaciones de compensación), concluyendo que los gastos estaban debidamente soportados y vinculados a la actividad generadora de renta. Que la discusión planteada por el SRI es nuevamente fáctica y probatoria, no jurídica, se limita a afirmar que la documentación no era suficiente, pese a que el Tribunal, en ejercicio de su facultad soberana de valoración racional de la prueba, determinó lo contrario. Que lo que se evidencia es que el casacionista en realidad se encuentra inconforme con la decisión a la que arribó el Tribunal, pretendiendo inducir a

revisar hechos probados, lo cual por técnica casacional es inviable. Que el Tribunal realizó un escrutinio y cotejo de la normativa tributaria y llegó a su conclusión interpretando de manera integral y lógica las mismas, con lo cual llegó a la certeza de la existencia del correcto tratamiento tributario realizado por la compañía actora, por lo que se puede colegir que, el SRI ha planteado su recurso únicamente por que la sentencia no le fue completamente favorable no porque verdaderamente se hayan cometido errores o vicios que afecten la validez de la decisión a la que ha arribado el Tribunal de instancia. Que por lo expuesto solicita que no case la sentencia de instancia.

5. Problema jurídico

Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación, incurre en el caso 5 del art. 268 del COGEP, por lo siguientes vicios: i) GLOSA DEL CASILLERO 6001-6003 ª VENTAS NETAS LOCALES DE BIENES GRAVADAS CON TARIFA 12% Y 0% O EXENTAS DE IVA, por falta de aplicación del art. 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno; ii) GLOSA DEL CASILLERO 6009/6011 ª EXPORTACIONES NETAS DE BIENES Y SERVICIOSº, POR UN MONTO DE USD $360.372,96 con afectación a Estados Financieros; por falta de aplicación del art. 13 numeral 3 de la Ley de Régimen Tributario Interno; iii) GLOSA DE LOS CASILLEROS 6009 y 6011 ª EXPORTACIONES NETAS/DE BIENES Y SERVICIOSº por el valor de USD $ 36.561,38 con afectación a Conciliación Tributaria por falta de aplicación de los arts. 27 y 35 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno; iv) GLOSA DEL CASILLERO: 7067 ª GASTO POR DEPRECIACIONES/DEL COSTO HISTÓRICO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO/NO ACELERADA-COSTOº por el valor de USD $ 908.387,97 por falta de aplicación del art. 28 numeral 6 literal b) del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno; v) GLOSA DEL CASILLERO 7016 ª COMPRAS NETAS LOCALES DE MATERIA PRIMA - COSTO por falta de aplicación del art. 28 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno; y vi) GLOSA DEL CASILLERO: 821 ª REVERSIÓN DEL DETERIORO DE PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO por falta de aplicación del art. 10 de la LRTI.

6. Análisis del Tribunal de casación

6.1. El recurso de casación interpuesto se fundamenta en el caso 5 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos que establece: ª Art. 268.- CASOS.- El recurso de casación procederá en los siguientes casos: (¼). 5. Cuando haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho sustantivo, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, que hayan sido determinantes en la parte dispositiva de la sentencia o autoº.

6.1.1. El caso 5, se refiere a la violación directa de la Ley. Para su análisis se parte siempre de los hechos probados y/o no controvertidos en instancia, los mismos que no pueden ser valorados nuevamente en sede casacional y, se entienden, por técnica casacional, aceptados por las partes. Para realizar el análisis debe la Sala Especializada verificar que, sobre tales hechos, se haya aplicado correctamente el derecho, en función exclusiva de los yerros y vicios planteados en el recurso de casación y admitidos por el conjuez/a.

6.1.2. Sobre la falta de aplicación Humberto Murcia señala que este vicio consiste en: ª ¼ el juez, al dictar su sentencia, la primera investigación que debe hacer consiste en la selección de la aplicable, o sea determinar la existencia y validez de ésta. Será necesario entonces que considere los problemas de la ley en el tiempo y en el espacio, precisando los límites personales, temporales y espaciales de la regla jurídica¼ º. (Murcia Ballén, Humberto,. 2005, Recurso de Casación Civil, Bogotá Colombia Ediciones Jurídicas Gustavo Ibánez C. Ltda., pág. 327).

6.2 El recurrente manifiesta que se han violentado las siguientes normas:

LEY DE REGIMEN TRIBUTARIO INTERNO

> ª Art. 10.- Deducciones. - En general, con el propósito de determinar la base imponible sujeta a este impuesto se deducirán los gastos que se efectúen con el propósito de obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana que no estén exentos.
>
> En particular se aplicarán las siguientes deducciones: 1.- Los costos y gastos imputables al ingreso, que se encuentren debidamente sustentados en comprobantes de venta que cumplan los requisitos establecidos en el reglamento correspondiente; (¼)º.
>
> ª Art. 13.- Pagos al exterior.- Son deducibles los gastos efectuados en el exterior que

sean necesarios y se destinen a la obtención de rentas, siempre y cuando se haya efectuado la retención en la fuente, si lo pagado constituye para el beneficiario un ingreso gravable en el Ecuador. Serán deducibles, y no estarán sujetos al impuesto a la renta en el Ecuador ni se someten a retención en la fuente, los siguientes pagos al exterior: (¼).3.- Los pagos de intereses de créditos externos y líneas de crédito abiertas por instituciones financieras del exterior, legalmente establecidas como tales; así como los intereses de créditos externos conferidos de gobierno a gobierno o por organismos multilaterales. En estos casos, los intereses no podrán exceder de las tasas de interés máximas referenciales fijadas por el Directorio del Banco Central de Ecuador a la fecha del registro del crédito o su novación; y si de hecho las excedieran, se deberá efectuar la retención correspondiente sobre el exceso para que dicho pago sea deducible. La falta de registro conforme a las disposiciones emitidas por el Directorio del Banco Central del Ecuador, determinará que no se puedan deducir los costos financieros del crédito. Tampoco serán deducibles los intereses de los créditos provenientes de instituciones financieras domiciliadas en paraísos fiscales o en jurisdicciones de menor imposición".

REGLAMENTO PARA LA APLICACIÓN DE LA LEY DE REGIMEN TRIBUTARIO INTERNO.

"Art. 27.- Deducciones generales.- En general, son deducibles todos los costos y gastos necesarios, causados en el ejercicio económico, directamente vinculados con la realización de cualquier actividad económica y que fueren efectuados con el propósito de obtener, mantener y mejorar rentas gravadas con impuesto a la renta y no exentas; y, que de acuerdo con la normativa vigente se encuentren debidamente sustentados en comprobantes de venta. La renta neta de las actividades habituales u ocasionales gravadas será determinada considerando el total de los ingresos no sujetos a impuesto único, ni exentos y las deducciones de los siguientes elementos: 1. Los costos y gastos de producción o de fabricación. 2. Las devoluciones o descuentos comerciales, concedidos bajo cualquier modalidad, que consten en la misma factura o en una nota de venta o en una nota de crédito siempre que se identifique al comprador. 3. El costo neto de las mercaderías o servicios adquiridos o utilizados. 4. Los gastos generales, entendiéndose por tales los de administración y los de ventas; y, 5. Los gastos y costos

financieros, en los términos previstos en la Ley de Régimen Tributario Interno.-Para que el costo o gasto por cada caso entendido superior a los cinco mil dólares de los Estados Unidos de América sea deducible para el cálculo del Impuesto a la Renta, a más del comprobante de venta respectivo, se requiere la utilización de cualquier institución del sistema financiero para realizar el pago, a través de giros, transferencias de fondos, tarjetas de crédito y débito y cheques.

ª Art. 28.- Gastos generales deducibles.- Bajo las condiciones descritas en el artículo precedente y siempre que no hubieren sido aplicados al costo de producción, son deducibles los gastos previstos por la Ley de Régimen Tributario Interno, en los términos señalados en ella y en este reglamento, tales como: (¼) 6. Depreciaciones de activos fijos. a) La depreciación de los activos fijos se realizará de acuerdo a la naturaleza de los bienes, a la duración de su vida útil y la técnica contable. Para que este gasto sea deducible, no podrá superar los siguientes porcentajes:
(I) Inmuebles (excepto terrenos), naves, aeronaves, barcazas y similares 5% anual.
(II) Instalaciones, maquinarias, equipos y muebles 10% anual.
(III) Vehículos, equipos de transporte y equipo caminero móvil 20% anual.
(IV) Equipos de cómputo y software 33% anual.
En caso de que los porcentajes establecidos como máximos en este Reglamento sean superiores a los calculados de acuerdo a la naturaleza de los bienes, a la duración de su vida útil o la técnica contable, se aplicarán estos últimos.

b) Cuando el contribuyente haya adquirido repuestos destinados exclusivamente al mantenimiento de un activo fijo podrá, a su criterio, cargar directamente al gasto el valor de cada repuesto utilizado o depreciar todos los repuestos adquiridos, al margen de su utilización efectiva, en función a la vida útil restante del activo fijo para el cual están destinados, pero nunca en menos de cinco años. Si el contribuyente vendiere tales repuestos, se registrará como ingreso gravable el valor de la venta y, como costo, el valor que faltare por depreciar. Una vez adoptado un sistema, el contribuyente solo podrá cambiarlo con la autorización previa del respectivo Director Regional del Servicio de Rentas Internas;

c) En casos de obsolescencia, utilización intensiva, deterioro acelerado u otras razones debidamente justificadas, el respectivo Director Regional del Servicio de Rentas Internas podrá autorizar depreciaciones en porcentajes anuales mayores a los indicados, los que serán fijados en la resolución que dictará para el efecto. Para ello, tendrá en cuenta las Normas Ecuatorianas de Contabilidad y los parámetros técnicos de cada industria y del respectivo bien. Podrá considerarse la depreciación acelerada exclusivamente en el caso de bienes nuevos, y con una vida útil de al menos cinco años, por tanto, no procederá para el caso de bienes usados adquiridos por el contribuyente. Tampoco procederá depreciación acelerada en el caso de bienes que hayan ingresado al país bajo regímenes suspensivos de tributos, ni en aquellos activos utilizados por las empresas de construcción que apliquen para efectos de sus registros contables y declaración del impuesto el sistema de "obra terminada", previsto en la Ley de Régimen Tributario Interno. Mediante este régimen, la depreciación no podrá exceder del doble de los porcentajes señalados en letra a);

d) Cuando se compre un bien que haya estado en uso, el adquirente puede calcular razonablemente el resto de vida útil probable para depreciar el costo de adquisición. La vida útil así calculada, sumada a la transcurrida durante el uso de anteriores propietarios, no puede ser inferior a la contemplada para bienes nuevos;

e) Cuando el capital suscrito en una sociedad sea pagado en especie, los bienes aportados deberán ser valorados según los términos establecidos en la Ley de Compañías o la Ley de Instituciones del Sistema Financiero. El aportante y quienes figuren como socios o accionistas de la sociedad al momento en que se realice dicho aporte, así como los indicados peritos, responderán por cualquier perjuicio que sufra el Fisco por una valoración que sobrepase el valor que tuvo el bien aportado en el mercado al momento de dicha aportación. Igual procedimiento se aplicará en el caso de fusiones o escisiones que impliquen la transferencia de bienes de una sociedad a otra: en estos casos, responderán los indicados peritos avaluadores y los socios o accionistas de las sociedades fusionadas, escindidas y resultantes de la escisión que hubieren aprobado los respectivos balances. Si la valoración fuese mayor que el valor residual en libros, ese mayor valor será registrado como ingreso gravable de la empresa de la cual se escinde; y será objeto de depreciación en la empresa resultante

de la escisión. En el caso de fusión, el mayor valor no constituirá ingreso gravable pero tampoco será objeto de depreciación en la empresa resultante de la fusión;

g) Los bienes ingresados al país bajo régimen de internación temporal, sean de propiedad y formen parte de los activos fijos del contribuyente y que no sean arrendados desde el exterior, están sometidos a las normas de los incisos precedentes y la depreciación será deducible, siempre que se haya efectuado el pago del impuesto al valor agregado que corresponda. Tratándose de bienes que hayan estado en uso, el contribuyente deberá calcular razonablemente el resto de vida útil probable para depreciarlo. La vida útil así calculada, sumada a la transcurrida durante el uso de anteriores propietarios, no puede ser inferior a la contemplada para bienes nuevos. Cuando se constituya un fideicomiso de administración que tenga por objeto el arrendamiento de bienes que fueran parte del patrimonio autónomo la deducción será aplicable siempre que el constituyente y el arrendatario no sean la misma persona o partes relacionadas. (¼)º.

ª Art. 35.- Gastos no deducibles. - No podrán deducirse de los ingresos brutos los siguientes gastos: 1. Las cantidades destinadas a sufragar gastos personales del contribuyente y su familia, que sobrepasen los límites establecidos en la Ley de Régimen Tributario Interno y el presente Reglamento. 2. Las depreciaciones, amortizaciones, provisiones y reservas de cualquier naturaleza que excedan de los límites permitidos por la Ley de Régimen Tributario Interno, este reglamento o de los autorizados por el Servicio de Rentas Intentas¼ 7. Los costos y gastos no sustentados en los comprobantes de venta autorizados por el Reglamento de Comprobantes de Venta y de Retención. 8. Los costos y gastos por los que no se hayan efectuado las correspondientes retenciones en la fuente, en los casos en los que la ley obliga a tal retención. 9. Los costos y gastos que no se hayan cargado a las provisiones respectivas a pesar de habérselas constituidoº.

6.3. Respecto a la GLOSA DEL CASILLERO 6001-6003 ª VENTAS NETAS LOCALES DE BIENES GRAVADAS CON TARIFA 12% Y 0% O EXENTAS DE IVA, se argumenta que se configura la falta de aplicación del art. 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno. El

Tribunal de instancia al resolver la glosa en su parte pertinente señala:

ª 7.6.1) PARA ESTABLECER, SI ES PROCEDENTE Y AJUSTADA A DERECHO LA GLOSA DEL CASILLERO: 6001-6003 ª VENTAS NETAS LOCALES DE BIENES GRAVADAS CON TARIFA 12% Y 0% O EXENTAS DE IVAº, (¼). 7.6.4) Ahora bien, al tratarse la controversia de esta glosa de un asunto de índole contable, debemos considerar lo que establece el artículo 20 de la Ley de Régimen Tributario Interno: ª La contabilidad se llevará por el sistema de partida doble, en idioma castellano y en dólares de los Estados Unidos de América, ¼ º. Así mismo, la Superintendencia de Compañías a través de la Resolución No. 08.G.DSC.010 de 20 de noviembre del 2008, publicada en el Registro Oficial No. 498 de 31 de diciembre del 2008, el Superintendente de Compañías estableció un cronograma de aplicación obligatoria de las Normas Internacionales de Información Financiera. El artículo 15 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Documentos Complementarios, respecto de las notas de crédito, indica lo siguiente: ª Art. 15.- Notas de crédito.- Las notas de crédito son documentos que se emitirán para anular operaciones, aceptar devoluciones y conceder descuentos o bonificaciones. L¼ º. En razón de lo anterior, es pertinente analizar el tratamiento contable realizado por parte actora.-7.6.5) El perito del actor Econ. Marlon Manya Orellana, analiza la glosa por el valor de USD $ 51.332,95, mencionando que la nota de crédito No. 001-017-000019379 por el valor de USD $ 33.415,91 con fecha de emisión 30 de enero de 2015, está asociada a la factura No. 013-004-000037158 con fecha de emisión 22 de diciembre de 2014, por un valor neto de USD $ 43.769,16, y que el tiempo transcurrido entre la emisión de la factura y la respectiva nota de crédito, fue de 39 días. Que pudo evidenciar los asientos de contabilización de la emisión de la factura y la nota de crédito No. 001-017-000019379, el flujo de documentos del sistema SAP, el registro del inventario que evidencia el retorno de la mercadería, los asientos de contabilización de la compensación de pagos, y el estado de cuenta donde se comprueba los pagos recibidos por las facturas que fueron afectadas por la nota de crédito No. 001-017-000019379. Acota además, que la nota de crédito analizada, corresponde al descuento por promociones que de acuerdo con las políticas de ventas presentadas por la empresa NIRSA S.A., se dan por el cumplimiento de metas en tiempos determinados. Los incentivos en estas rebajas se determinan al término de cada semestre, lo que significa que dichos descuentos se efectivizan en el periodo siguiente, una vez cotejado cada una de las condiciones impuestas para éstos. 7.6.6) Respecto de la nota de crédito No. 002-007-000011712 por el valor de USD

$ 14.422,23, la misma está asociada a la factura No. 002-007-000021220 con fecha 22 de diciembre de 2014, y que el tiempo transcurrido entre la emisión de la factura y dicha nota de crédito, fue de 23 días. Indica que pudo comprobar los asientos de contabilización de la emisión de la factura y la nota de crédito, el flujo de documentos del sistema SAP, el registro del inventario que evidencia el retorno de la mercadería, los asientos de contabilización de la compensación de pagos, y el estado de cuenta donde se evidencia los pagos recibidos por las facturas que fueron afectadas por la nota de crédito. Que la misma corresponde a los incentivos en cuanto a las rebajas y promociones detalladas en sus políticas comerciales, cuya aplicación se efectúa al término del periodo semestral dada la política de ventas establecida.- 7.6.7) Sobre la nota de crédito No. 001-017-000019215 con fecha de emisión 15 de enero de 2015 por el valor de USD $ 2.300,16, menciona el perito de la parte actora, que la misma está asociada a la factura No.013-005-000002420 con fecha de emisión 17 de octubre de 2014, por el valor neto de USD $ 103.892,72. Que cotejando la información, pudo verificar los asientos de contabilización de la emisión de la factura y la nota de crédito No. 001-017-000019215, el flujo del sistema SAP, el registro del inventario que evidencia el retorno de la mercadería, los asientos de contabilización de la compensación de pagos, y el estado de cuenta donde se evidencia los pagos recibidos por las facturas que fueron afectadas por la nota de crédito analizada. Que la nota de crédito No. 001-017-000019215 corresponde a la devolución de productos efectuada por Corporación Favorita que ocurrió 90 días después de su adquisición, por lo que ha verificado que recibió como contraprestación económica, el valor descontado esa nota de crédito, y está acorde a la garantía de calidad otorgada por la empresa dentro de condiciones normales de mercado.- 7.6.8) A su vez, al analizar el perito de la parte actora, la nota de crédito No. 001-017-000019484 con fecha de emisión de 18 de febrero de 2015, por un valor de USD $ 1.194,65, se encuentra asociada a la factura No.013-005-000001091 con fecha de emisión 22 de agosto de 2014, por un valor neto de USD $ 45.299,91, y corresponde a la devolución de productos en mal estado efectuada por Corporación Favorita, que ocurrió 179 días después de su compra. Como parte del mecanismo de compensaciones con sus clientes, la empresa recibió como contraprestación económica el valor neto descontando la nota de crédito indicada. Menciona que la nota de crédito No. 001-017-000019484 asociada a la factura No. 013-005-000001091 corresponde a un período fiscal distinto, pero que indistintamente de aquello, pudo comprobar los asientos de contabilización de la emisión de la factura y la nota de crédito, el flujo de documentos del

sistema SAP, el registro del inventario que evidencia el retorno de la mercadería, los asientos de contabilización de la compensación de pagos, y el estado de cuenta donde se evidencia los pagos recibidos por las facturas que fueron afectadas por la nota de crédito analizada.- 7.6.9) Luego de analizar la glosa emitida por la Administración Tributaria, el perito Marlon Manya Orellana, llega a la conclusión de que es correcta la aplicación contable en las notas de crédito No. 001-017-000019379 ± No. 002-007-000011712 ± No. 001-017-000019215 ± No. 001-017-000019484 por parte de la empresa, por un valor total de USD 51.332,95, y basa su análisis en el Marco Conceptual para la preparación y presentación de Estados Financieros, en el párrafo 35 sobre la esencia económica, establece la prevalencia de la sustancia sobre la forma: ª Si la información sirve para representar fielmente las transacciones y demás sucesos que se pretende reflejar, es necesario que éstos se contabilicen y presenten de acuerdo con su sustancia y realidad económica, y no meramente según su forma legal. La sustancia de las transacciones y demás sucesos no siempre es consistente con lo que aparenta su forma legal o trama externa (¼)º. Así también basó su análisis en el párrafo 2.12 sobre la ª Representación fielº dentro del Marco Conceptual de las Normas NIIF, se estipula: ª La información financiera debe no sólo representar los fenómenos relevantes, sino que también representar de forma fiel la esencia de los fenómenos que pretende representar. En muchas circunstancias, la esencia de un fenómeno económico y su forma legal son las mismas. Si no lo son, el suministro de información solo sobre la forma legal no representaría de forma fiel el fenómeno económicoº, bajo la norma contable NIC 18 vigente en el periodo fiscal analizado, los ingresos de actividades ordinarias deben ajustarse por los descuentos, rebajas, concesiones del precio, promociones, incentivos, devoluciones, entre otros. Si existe la certeza de estimar de forma fiable estos rubros de forma inmediata, deben ser descontados del precio de la transacción en el momento de la venta; caso contario se registrarán cuando éstos ocurran: ª El importe de los ingresos de actividades ordinarias derivados de una transacción se determina, normalmente, por acuerdo entre la entidad y el vendedor o usuario del activo. Se medirán al valor razonable de la contrapartida, recibida o por recibir, teniendo en cuenta el importe de cualquier descuento, bonificación o rebaja comercial que la entidad pueda otorgarº. En cuanto a la devolución del importe cuando el cliente no queda satisfecho, sólo cuando pueda estimarse con fiabilidad las devoluciones futuras, deberá reconocerse en el momento de la venta, caso contrario no podría aplicarse esta disposición, tal como lo expresa la NIC 18 en su párrafo 17: ª (...) En estos casos, los ingresos de actividades ordinarias se reconocen en el

momento de la venta, siempre que el vendedor pueda estimar con fiabilidad las devoluciones futuras, y reconozca una deuda por los reembolsos a efectuar, basándose en su experiencia previa o en otros factores relevantesº.- 7.6.10) En concordancia, el artículo 17 del Código Tributario establece que: ªCuando el hecho generador consista en un acto jurídico, se calificará conforme a su verdadera esencia y naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados. Cuando el hecho generador se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicenº. El hecho generador tiene dos formas de delimitación, una atendiendo a su esencia jurídica y la segunda que observa su concepto económico; es decir, que las situaciones económicas efectivamente existan con independencia de las formas jurídicas, lo que podría generar una controversia entre la realidad económica y la norma legal adoptada para este fin. Para el efecto, se debe examinar tanto la sustancia económica objetiva de las transacciones, así como el sustento legal que se encuentre detrás de las mismas, dando prioridad a la realidad de los hechos más que a las formas jurídicas si fuera el caso (esencia sobre la forma).- 7.6.11) Por estas consideraciones, este Tribunal considera pertinente acoger las conclusiones plasmadas en el informe pericial aportado por la parte actora, y en razón de que no consta en autos que la autoridad demandada haya practicado una prueba suficiente que permita desvanecer las conclusiones a las llegó el perito, por lo que se procede A DESVIRTUAR TOTALMENTE la glosa establecida por la Administración Tributaria, en el CASILLERO 6001-6003 ª VENTAS NETAS LOCALES DE BIENES GRAVADAS CON TARIFA 12% Y 0% O EXENTAS DE IVAº. (el subrayado es de esta Sala de Casación).

6.3.1 Para el análisis del caso 5, primero se consideran los hechos probados expuestos, que se encuentran subrayados precedentemente, luego en el caso, verificamos que la construcción del vicio de ªfalta de aplicaciónº alegado cumpla la línea jurisprudencial de esta Sala y encontramos que el recurrente no argumenta de forma fundamentada las razones por las cuales se debía aplicar la norma propuesta; ni determina la trascendencia del vicio en la decisión tomada por el juzgador; consecuentemente existe falta de técnica casacional, situación que evidentemente no puede ser subsanada por esta Sala de Casación; sin embargo de lo mencionado, es preciso advertir que en la glosa referida, los juzgadores concluyen como hecho probado después de analizar el peritaje del Ing. Marlon Manya Orellana, que se ha

justificado y establecido que es correcta la aplicación contable en las notas de crédito Nos. 001-017-000019379; 002-007-000011712; 001-017-000019215; y 001-017-000019484 por parte de la empresa, por un valor total de USD 51.332,95; ya que se comprobó los asientos de contabilización de la emisión de la factura y la nota de crédito, el flujo de documentos del sistema SAP, el registro del inventario que evidencia el retorno de la mercadería, los asientos de contabilización de la compensación de pagos, y el estado de cuenta donde se evidencia los pagos recibidos por las facturas que fueron afectadas por la nota de crédito analizada; además que resalta el Tribunal que la Administración Tributaria no ha practicado una prueba suficiente que permita desvanecer las conclusiones a las llegó en el informe pericial. Por ello, considerando los hechos probados, se observa que en el supuesto de aplicar el art. 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno, acusado por la recurrente, no incidiría aquello en la decisión de la causa, pues no se llegaría a otra conclusión, pues los juzgadores aceptan que se demostró lo aseverado por la parte actora, desvirtuando la glosa.

6.4 En lo referente a la GLOSA DEL CASILLERO 6009/6011 ª EXPORTACIONES NETAS DE BIENES Y SERVICIOSº, POR UN MONTO DE USD $360.372,96 con afectación a Estados Financieros, se argumenta falta de aplicación del art. 13 numeral 3 de la Ley de Régimen Tributario Interno; al respecto el Tribunal A quo determina:

ª 7.7) Para ESTABLECER, SI ES PROCEDENTE Y AJUSTADA A DERECHO LA GLOSA DEL CASILLERO: 6009/6011 ª EXPORTACIONES NETAS DE BIENES Y SERVICIOSº, por USD $ 360.372,96 con afectación a Estados Financieros, debemos considerar: (¼). 7.7.3) (¼) En razón de lo anterior, es pertinente analizar el tratamiento contable realizado por parte actora.- 7.7.4) El perito insinuado por la compañía NIRSA S.A., menciona en su informe pericial que respecto a la nota de crédito No. 001-018-000001441 de fecha 26 de noviembre de 2015 por un valor de USD $ 27.753,00, la misma se encuentra asociada a la factura No. 001-018-10957 con fecha 15 de septiembre de 2015, por un valor de USD $ 141.811,60, y así mismo que el tiempo transcurrido entre la emisión de la factura y la respectiva nota de crédito, fue de 72 días, y corresponde al mismo período fiscal. Así también, precisa que ha podido verificar en los mayores contables, la afectación a la cuenta contable 1305100500 del cliente AGROCOMMERCE S.A.; así también se constata el valor cancelado tanto a través de los documentos internos, como de los estados de cuenta de la empresa. Adicionalmente, se comprueba los correos electrónicos con AGROCOMMERCE

S.A, a través de los cuales se evidencia el pleno conocimiento del cliente de la nota de crédito y por lo tanto el descuento a recibir; y el acuerdo de compraventa y distribución de productos de la marca REAL, por lo que se evidencia el hecho económico y la correcta aplicación contable por parte de la empresa actora, por un valor de USD $ 27.753,00.- 7.7.5) Con respecto de las notas de crédito No. 001018-000001336 y No. 001018-000001337, sobre las cuales se procedió a glosar por el valor de USD $ 17.280,00, producto de las diferencias en el cálculo de ajuste, las mismas se encuentran asociadas las facturas No. 001-018-000009948 y 001-018-000009947, e indica que la parte actora no presentó información suficiente que le permita evidenciar la correcta aplicación contable de dichos documentos, por lo que considera pertinente mantener la diferencia por el prenombrado valor.- 7.7.6) Al analizar la glosa establecida por el valor de USD $ 269.790,01, por la emisión de la nota de crédito No. 001-018-000001290 con fecha de emisión 18 de febrero de 2015 por el valor de USD $ 222.000, el perito Marlon Manya, indica que pudo evidenciar la afectación a las cuentas por cobrar al cliente SIPLEC y que guarda relación con la factura 001-018-0000009017 con fecha 30 de septiembre de 2014 que afectó a la nota de crédito. Que el tiempo transcurrido entre la emisión de la factura y la respectiva nota de crédito fue de 150 días. Menciona el perito que examinando la documentación soporte, pudo verificar la nota de crédito y la factura a la que hace referencia, el flujo de documentos y pantallas del sistema SAP, el estado de cuenta bancario donde se evidencian los depósitos o transferencias recibidas por el pago de las facturas y aplicación de la nota de crédito registrada en la compensación del sistema. Menciona adicionalmente que verificó el inventario a través del KARDEX de material ª5378º con referencia 0084053027, y que así mismo pudo constatar el desguace del producto.-7.7.7) Respecto de la nota de crédito No. 001-018-000001353 de fecha 22 de junio de 2015 por el valor de USD $ 42.976,00, menciona el perito que la misma está asociada a la factura No. 001-018-000008559 de fecha 18 de agosto de 2014 por un valor neto de USD $ 85.952,00, y que el tiempo transcurrido entre la emisión de la factura y la respectiva nota de crédito fue de 305 días. Continúa el análisis, y menciona que pudo revisar la nota de crédito objeto de la glosa y la factura a la que hace referencia, así como el flujo de documento y pantallas del sistema SAP, el asiento contable, la compensación de pagos, y el estado de cuenta bancario de la empresa, cuyos respaldos se evidencia en el Anexo 4.2 del informe pericial. Certifica el perito, que ha evidenciado la afectación a las cuentas por cobrar al cliente LA PULPE y que guarda relación con la factura No. 001-018-000008559 que afectó la nota

de crédito. De la misma manera, precisa que pudo observar el valor cancelado por LA PULPE, tanto a través de documentos internos, como también de los estados de cuenta de la compañía. Menciona que pudo evidenciar que el producto objeto de la nota de crédito, fue devuelto y utilizado para procesos productivos, tal como se muestra en el sistema SAP. Respecto a las notas de créditos No. 001-018-000001290 y No. 001-018-000001353 donde se explica que los productos fueron reembarcados hacia Ecuador, los artículos 25 y 121 del Reglamento al Título de la Facilitación Aduanera para el Comercio del Libro V del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones COPCI, manifiestan lo siguiente: ª Art. 25.- Reimportación de mercancías exportadas a consumo. - Para el retorno de mercancías exportadas a consumo, se deberá aplicar el régimen aduanero de reimportación en el mismo estadoº; ª Art. 121.- Reimportación en el Mismo Estado. - Es el régimen aduanero que permite la importación para el consumo con exoneración de los derechos e impuestos a la importación y recargos aplicables, de las mercancías que han sido exportadas de manera definitivaº. Se demuestra que fueron devueltos de forma total y parcial los productos vendidos a los clientes SIPLEC y LA PULPE (en un caso el producto devuelto fue refacturado, y en otro caso fue utilizado para procesos productivos). Así también que las cuentas por cobrar se vieron disminuidas por el efecto del descuento otorgado y validado a través de las notas de crédito glosadas por la Administración Tributaria. Con la presentación de los estados de cuenta, se evidencia que sólo se recibió como contraprestación económica, el valor neto de las operaciones, es decir, el pago de varias facturas con la aplicación de las referidas notas de crédito, por lo que dichos descuentos quedarían perfectamente comprobados. Por lo expuesto, se evidencia la correcta aplicación contable de las notas de crédito No. 001-018-000001290 y No. 001-018-000001353 por USD 222.000,00 y USD 42.976,00 respectivamente, por lo que se considera pertinente desvirtuar la glosa determinada.- 7.7.8) Respecto de la nota de crédito No. 001-018-000001395 de fecha 30 de julio de 2015, por el valor de USD $ 2.628,01, esta se encuentra asociada a la factura No. 001-018-000008412 de fecha 24 de diciembre de 2013, por un valor neto de USD $ 598.602,00, y que el tiempo transcurrido entre la emisión de la factura y la respectiva nota de crédito, fue de 581 días. De acuerdo con las justificaciones presentadas por la empresa, la nota de crédito No. 001-018-000001395 ª fue emitida para proceder con el reclamo del cliente por el envío tardío de documentos, lo que generó gastos de demoraje que fueron cubiertos por la empresa a través de la nota de crédito, generándose el descuento al valor que debía ser

cancelado por el clienteº, sin embargo, el perito considera concluir que la actuación de la empresa actora, se aleja de la política contable de ventas establecida, y considera ratificar la diferencia establecida por la Administración Tributaria por el valor de USD $ 2.628,01.- 7.7.9) Sobre la nota de crédito No. 001-018-000001376 de fecha 30 de junio de 2015 por el valor de USD $ 2.186,00, asociada a la factura No. 001-018-000009430 de fecha 23 de diciembre de 2014 por un valor neto de USD $ 141.248,00, y que el tiempo transcurrido entre la emisión de la factura y la respectiva nota de crédito fue de 187 días. Precisa el perito Marlon Manya, que la empresa actora justificó su accionar, indicando que se emitió la nota de crédito con la finalidad de atender un ajuste en el valor de un flete marítimo, así como para realizar ajustes por reclamos atendidos en retrasos de trámites, pero considera el perito que lo anterior así mismo se aleja de la política de ventas, por lo que no evidenció la correcta aplicación contable del valor de USD $ 2.186,00.- 7.7.10) Al analizar la glosa por USD $ 28.615,91 por considerar que existen diferencias en el presupuesto de gastos de publicidad aprobado a CONFIPERU, en primera instancia analiza la nota de crédito No. 001-018-000001325 de fecha 11 de mayo de 2015 por el valor de USD $ 21.125,39, revisa el detalle en tal documento y señala estar asociada a la factura No. 001-018-000009765, sin embargo, menciona el perito Marlon Manya, que no se puede evidenciar la emisión de la prenombrada factura. Indica que verificó copias de facturas emitidas por terceros a CONFIPERU por la gestión comercial realizada. Seguidamente, analiza la nota de crédito No. 001-018-000001364 de fecha 30 de junio de 2015 por el valor de USD $ 7.490,52, estaría asociada a la factura No. 001-018-000009765, pero que de forma reiterada, no pudo evidenciar la emisión de dicha factura, y así mismo no evidenció información en los mayores contables de ingresos por exportaciones y devoluciones con el fin de observar la aplicación del descuento, y concluye que no ha existido una correcta aplicación contable de los valores de USD $ 21.125,39 y USD $ 7.490,52, por lo cual se ratifica la diferencia.- 7.7.11) A su vez, con respecto a las Notas de Crédito emitidas por estudio de etiquetas, se analiza el valor glosado por USD $ 14.549,23 por concepto de la emisión de notas de crédito No. 001-018-000001375 y No. 001-018-000001366, la actora ha alegado que ambos documentos se encuentran asociados a la misma factura, y que fueron emitidas para otorgar descuentos por el volumen de ventas, que están sustentadas en el contrato de distribución, y que se sustenta en trabajos adquiridos por concepto de diseño de etiquetas que la agencia de publicidad peruana INFINITO elaboró para los productos comercializados en los mercados peruano a través de

CONFIPERU. La nota de crédito No. 001-018-000001375 con fecha de emisión 30 de junio de 2015, por un valor de USD 11.094,02 está asociada a la factura No. 001-018-000009765, sin embargo, no se logró identificar la emisión de éste último documento. De igual forma, con respecto a la nota de crédito No. 001-018-000001366 con fecha de emisión 30 de junio de 2015, por un valor de USD 3.455,21 está asociada a la factura No. 001-018-000009765, pero tampoco ha sido posible comprobar la emisión de dicho comprobante. Por lo expuesto, se concluye que no hay evidencia de una correcta aplicación contable de los valores de USD $ 11.094,02 y USD $ 3.455,21 respectivamente, por lo que se procede a ratificar la diferencia glosada por la Administración Tributaria demandada.- 7.7.12) Respecto de la glosa por el valor de USD $ 2.384,81, se analiza la misma y se determina que las notas de crédito No. 001018-000001433, No. 001018-000001477 y No. 001018-000001487, así como las facturas a las cuales se encuentran asociadas, han sido emitidas en el ejercicio fiscal 2015. Así también, el perito Marlon Manya, ha mencionado en su informe que ha podido verificar los debidos soportes, tales como asientos contables, compensación de pagos, estados de cuentas bancarios, donde se evidencia los depósitos o transferencias recibidas por el pago de las facturas y aplicación de las notas de crédito registradas en las compensaciones del sistema, por lo que se puede corroborar la correcta aplicación contable de las prenombradas notas de crédito, por el valor de USD $ 2.384,81.- 7.7.13) El párrafo 10 de la NIC 18, indica lo siguiente: ª El importe de los ingresos de actividades ordinarias derivados de una transacción se determina, normalmente, por acuerdo entre la entidad y el vendedor o usuario del activo. Se medirán al valor razonable de la contrapartida, recibida o por recibir, teniendo en cuenta el importe de cualquier descuento, bonificación o rebaja comercial que la entidad pueda otorgarº, por otra parte, el párrafo 17 de la NIC 18 menciona; ª En tales casos, los ingresos de actividades ordinarias se reconocen en el momento de la venta, siempre que el vendedor pueda estimar con fiabilidad las devoluciones futuras, y reconozca una deuda por los reembolsos a efectuar, basándose en su experiencia previa o en otros factores relevantesº. En concordancia con el análisis contable y la verificación de la sustancia económica de las transacciones observadas, tenemos que el artículo 17 del Código Tributario establece que: ª....º. 7.7.14) Por estas consideraciones, este Tribunal considera pertinente acoger las conclusiones plasmadas en el informe pericial aportado por la parte actora, y en razón de que no consta en autos que la autoridad demandada haya practicado una prueba suficiente que permita desvanecer las aseveraciones de la compañía actora, por lo que se procede a DAR DE

BAJA PARCIALMENTE la glosa establecida por la Administración Tributaria en la Resolución No. 109012020RREC481684 correspondiente al CASILLERO 6009/6011 ªEXPORTACIONES NETAS/DE BIENES Y SERVICIOSº, por lo cual SE PROCEDE A DAR DE BAJA la cantidad de US$295.113,81 dólares de los Estados Unidos de Norteamérica Y SE RATIFICA LA DIFERENCIA POR US$65.259,15 dólares de los Estados Unidos de Norteaméricaº. (el subrayado es de esta Sala de Casación).

6.4.1 De los hechos probados expuestos que se encuentran subrayados, se verifica que la decisión a la que llegaron los jueces de instancia en esta glosa, obedece a la valoración de las pruebas practicadas, acogiendo el informe pericial del el perito Marlon Manya; en tal virtud se justifican ciertas notas de crédito en las que se pudo evidenciar la afectación a las cuentas por cobrar y la factura a la que hace referencia, el flujo de documentos y pantallas del sistema SAP, el estado de cuenta bancario donde se evidencian los depósitos o transferencias recibidas por el pago de las facturas y aplicación de la nota de crédito registrada en la compensación del sistema; y, no se justifican otros rubros por no evidenciarse la emisión de la factura, ni información en los mayores contables de ingresos por exportaciones y devoluciones por lo que se ratifica la diferencia. Además de ello consta como hecho probado que el Servicio de Rentas Internas no ha practicado una prueba suficiente que permita desvanecer las aseveraciones de la compañía actora.

6.4.2 Hay que señalar que el casacionista, no ha fundamentado cómo con los hechos probados de esta glosa, la aplicación del art. 13. 3 de la Ley de Régimen Tributario Interno a ellos, cambiaría la decisión del Tribunal de instancia, pues los juzgadores parten siempre de que existen notas de crédito y estas cumplen un propósito, que no se compadece con aquel sustentado por la Administración Tributaria. Por otro lado, afirman que el SRI no ha podido desvanecer la afirmación de la parte actora. Consecuentemente se rechaza el cargo de falta de aplicación, por no existir trascendencia en el mismo, no pudiendo esta Sala cambiar los hechos probados en instancia.

6.5 Respecto a la GLOSA DE LOS CASILLEROS 6009 y 6011 ªEXPORTACIONES NETAS/DE BIENES Y SERVICIOSº por el valor de USD $ 36.561,38 con afectación a Conciliación Tributaria, se argumenta falta de aplicación de los arts. 27 y 35 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno; al respecto el Tribunal de instancia señala:

ª 7.8) Para ESTABLECER, SI ES PROCEDENTE Y AJUSTADA A DERECHO LA GLOSA DE LOS CASILLEROS 6009 Y 6011 ªEXPORTACIONES NETAS/DE BIENES Y SERVICIOSº por el valor de USD $ 36.561,38 con afectación a Conciliación Tributaria, se debe tomar en cuenta lo siguiente: (¼). 7.8.3) (...). En razón de lo anterior, este Tribunal considera pertinente analizar el tratamiento contable realizado por parte actora, con la finalidad de desvirtuar o confirmar la glosa.- 7.8.4) El perito de la parte actora, economista Marlon Manya, expresa en su informe, mismo que fue sustentado en la audiencia de juicio, que realizó un análisis de las notas de crédito cuestionadas por la Administración Tributaria, y considera: a) con respecto a la nota de crédito No. 001018-000001301, emitida con fecha 30 de marzo de 2015 por USD $ 9.185,10, esta se encuentra asociada a la factura No. 001-018-000007913 de fecha 10 de enero de 2014, por un valor neto de USD $ 183.702,00, y que pudo evidenciar la afectación a las cuentas por cobrar al cliente MINOIL S.A., así como se muestra el valor cancelado a la compañía NIRSA. b) respecto de la nota de crédito No. 001018-000001300 por el valor de USD $ 4.632,95, certifica que, de la información recabada, no evidenció la emisión de este documento, y así tampoco verificó la factura que se encontrara asociada a esta nota de crédito. c) Sobre la nota de crédito No. 001018-000001302, de fecha 30 de marzo de 2015, por el valor de USD $ 4.535,06, verifica que se encuentra asociada a la factura No. 001-018-000008079 de fecha 14 de noviembre de 2013, por el valor neto de USD $ 90.701,00, y que pudo verificar la afectación a las cuentas por cobrar al cliente MINOIL S.A., a través de los mayores contables, y existe evidencia documental del pago, respaldados en los estados de cuenta de la compañía NIRSA. d) Al referirse a la nota de crédito No. 001018-000001305, de fecha 30 de marzo de 2015, por el valor de USD $ 3.579,72, menciona el perito que la misma efectivamente se encuentra asociada a la factura No. 001-018-000008972 de fecha 15 de julio de 2014, por un valor neto de USD $ 89.493,00, y que verificó la afectación a las cuentas por cobrar al cliente MINOIL S.A., así como el valor cancelado por MINOIL, a través de documentos internos y estados de cuenta. e) Sobre la nota de crédito No. 001018-000001304, de fecha 30 de marzo de 2015 por el valor de USD $ 3.564, esta se encuentra asociada a la factura No. 001-018-0000008673 de fecha 17 de abril de 2014, por el valor de USD $ 89.108,50, y que existe soporte del detalle en el sistema contable de la empresa NIRSA, a través del cual así mismo verificó la afectación a las cuentas por cobrar del cliente MINOIL S.A. Respecto del pago cancelado por MINOIL S.A., pudo verificar que efectivamente se realizó el mismo, al verificar los estados de cuenta de la

empresa actora. f) Respecto de la nota de crédito No. 001018-000001319, de fecha 28 de abril de 2015, por el valor de USD $ 3.502,73, la misma se encuentra asociada a la factura No. 001-018-000009780 de fecha 5 de marzo de 2015, por el valor neto de USD $ 73.485,50, y que fue posible comprobar la afectación a las cuentas por cobrar al cliente MINOIL S.A. y que se evidencia la afectación a la cuenta contable 1305100500 a través de los mayores contables. Por otra parte, pudo verificar también el valor cancelado por MINOIL S.A. a través de documentos internos, así como de la revisión de los estados de cuenta de la compañía NIRSA. g) Sobre la nota de crédito No. 001018-000001303, de fecha 30 de marzo de 2015, por un valor de USD $ 3.466,36 está asociada a la factura No. 001-018-000008383 con fecha 17 de marzo de 2014, por el valor neto de USD $ 86.659,00. Que pudo evidenciar la afectación a las cuentas por cobrar al cliente MINOIL S.A. Que se muestra la afectación a la cuenta contable 1305100500, a través de los mayores contables de la empresa. Así mismo, que pudo verificar el valor cancelado por MINOIL S.A. a través de documentos internos y de los estados de cuenta. h) Sobre la nota de crédito No. 001018-000001306, de fecha 30 de marzo de 2015, por el valor de USD $ 3.400,49, esta se encuentra asociada a la factura No. 001-018-000009279 de fecha de emisión 11 de agosto de 2014, por el valor neto de USD $ 85.012,00. Que se muestra la afectación a la cuenta contable 1305100500 a través de los mayores contables. Que se verifica el valor cancelado por MINOIL S.A. a través de los estados de cuenta de la compañía. i) Finalmente, respecto de la nota de crédito No. 001018-000001480 de fecha 23 de diciembre de 2015 por el valor de USD $ 694,64, la misma se encuentra asociada a la factura No. 001-018-000010693 de fecha 07 de agosto de 2015, por el valor neto de USD $ 69.463,50. Que pudo evidenciar la afectación a las cuentas por cobrar al cliente MINOIL S.A. Que, en la información aportada, se evidencia la afectación a la cuenta contable 1305100500 a través de los mayores. Que se verifica el valor cancelado por MONOIL S.A. a través de los estados de cuenta de la compañía.- 7.8.5) Es importante considerar que la parte actora ha argumentado que las notas de crédito mencionadas, fueron emitidas con la finalidad de otorgar descuentos por el volumen de ventas, que está sustentados por el acuerdo con el cliente de la repartición de gastos de publicidad. Se evidencia, que la Administración Tributaria se limita a glosar estos valores, argumentando que las notas de crédito emitidas en el ejercicio fiscal 2015, afectan a facturas cuyo ejercicio fiscal era distinto, sin entrar a evaluar la información adicional aportada, y sin considerar que corresponden a descuentos por volumen de ventas, y que por lo tanto en los años 2013 y

2014, estos ingresos ya fueron considerados como gravados.- 7.8.6) El párrafo 10 de la NIC 18, indica lo siguiente: ªEl importe de los ingresos de actividades ordinarias derivados de una transacción se determina, normalmente, por acuerdo entre la entidad y el vendedor o usuario del activo. Se medirán al valor razonable de la contrapartida, recibida o por recibir, teniendo en cuenta el importe de cualquier descuento, bonificación o rebaja comercial que la entidad pueda otorgarº., por otra parte, el párrafo 17 de la NIC 18 menciona; ªEn tales casos, los ingresos de actividades ordinarias se reconocen en el momento de la venta, siempre que el vendedor pueda estimar con fiabilidad las devoluciones futuras, y reconozca una deuda por los reembolsos a efectuar, basándose en su experiencia previa o en otros factores relevantesº. En concordancia con el análisis contable y la verificación de la sustancia económica de las transacciones observadas, tenemos que el artículo 17 del Código Tributario establece que: ª...º La aplicación del principio de realidad económica implica desconocer la eficacia de los efectos jurídicos tributarios, cuando las partes han distorsionado la realidad de una operación económica, utilizando una forma jurídica inapropiada que busca otros propósitos, por tanto, en aplicación de este principio procede la preponderancia de la sustancia sobre la forma.- 7.8.7) Por estas consideraciones, este Tribunal considera pertinente acoger las conclusiones plasmadas en el informe pericial aportado por la parte actora, y en razón de que no consta en autos que la autoridad demandada haya practicado una prueba suficiente que permita desvanecer las aseveraciones de la compañía actora, por lo que se procede a DAR DE BAJA PARCIALMENTE la glosa establecida por la Administración Tributaria en la Resolución No. 109012020RREC481684 correspondiente al CASILLERO 6009/6011 ªEXPORTACIONES NETAS/DE BIENES Y SERVICIOSº con afectación a Conciliación Tributaria, por lo cual SE PROCEDE A DAR DE BAJA la cantidad de USD $ 31.928,37, y se ratifica la diferencia por USD $ 4.632,95º. (el subrayado es de esta Sala de Casación).

6.5.1 De lo expuesto constan los hechos probados subrayados; sin embargo, una vez verificado el recurso de casación y su aclaración (fs. 31 expediente casación), en el que se acusa como vicio la falta de aplicación de los arts. 27 y 35 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno; se constata que la fundamentación realizada por el casacionista sobre estas normas, no coincide con lo que disponen dichos artículos, cuyo contenido ha sido detallado ut supra, por lo que esta Sala se encuentra imposibilitada de realizar el análisis casacional, pues si se omite dicho error y se considera los dos artículos acusados en la numeración expresa señala por el recurrente con su real contenido, no

estaríamos a lo sustentado en el recurso de casación, que ha sido construido sobre otra realidad; y si, atendemos al sustento del recurso de casación, omitiendo la numeración de los artículos reprochados y admitidos por el conjuez, estaríamos resolviendo sobre normas cuya numeración no podemos precisar ni saber si en efecto existieron y en qué ejercicio fiscal, y tampoco podemos inferir a qué Ley o Reglamento corresponden; y por otro lado, estaríamos analizando normas que no fueron admitidas por el conjuez, pues el auto de admisibilidad se basó en la numeración de los artículos detallados en el recurso de casación. Esto torna en que esta Sala al encontrar esta incongruencia, no pueda realizar de oficio un análisis sobre algo que no se encuentra determinado ni precisado como corresponde. Esta situación debió ser advertida por el conjuez en su momento.

Por tutela judicial, lo que esta Sala puede señalar es que el Tribunal de instancia para resolver la glosa en cuestión, fundamentó su decisión en la prueba actuada, puntualmente en el informe pericial practicado por la compañía actora, acogiéndolo en su totalidad; y, por otro lado dejó sentado que no consta de autos que la autoridad demandada haya practicado una prueba suficiente que permita desvanecer las aseveraciones de la compañía actora. Nótese que para resolver esta glosa, los jueces de instancia aplican la NIC 18 y el art. 17 del Código Tributario y sobre estos no se ha presentado cargo o vicio alguno, (o al menos el conjuez no los ha considerado) denotando esto por sí solo, la falta de trascendencia del cargo realizado de manera inconsistente.

Ante esta realidad, se reitera que bajo el caso 5 no cabe intentar cambiar los hechos probados o darles una nueva valoración, por lo que por este extremo no prosperaría tampoco el cargo alegado, pues se evidencia que el casacionista se encuentra inconforme con la valoración dada a las pruebas, y aquello no configura un error de derecho, más allá de la inconsistencia importante ya precisada.

6.6 En lo referente a la GLOSA DEL CASILLERO: 7067 ª GASTO POR DEPRECIACIONES/DEL COSTO HISTÓRICO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO/NO ACELERADA-COSTOº por el valor de USD $ 908.387,97; se argumenta falta de aplicación del art. 28 numeral 6 literal b) del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno; al respecto el Tribunal señala en su parte pertinente lo siguiente:

ª 7.9) Para ESTABLECER, SI ES PROCEDENTE Y AJUSTADA A DERECHO LA GLOSA

DEL CASILLERO: 7067 ªGASTO POR DEPRECIACIONES/DEL COSTO HISTÓRICO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO/NO ACELERADA-COSTOº por el valor de USD $ 908.387,97, tenemos: (¼). 7.9.3) Tratándose de una glosa que atiende a cuestiones meramente relacionadas a los registros en la contabilidad de la compañía y la documentación que soporta los activos glosados por los que se habría considerado un exceso en el gasto de depreciación, este Tribunal cree pertinente abordar la presente glosa a partir del examen pericial que respaldan la postura tanto de la actora como de la demandada, para que, cumpliendo el rol de auxiliar de la justicia, lo analizado por el perito conduzca a dilucidar lo que es motivo de controversia.- 7.9.4) Respecto de la subglosa ªActivos fijos con Diferencias en Cálculosº, el perito insinuado por la compañía actora, inicia su análisis a la glosa, indicando que con base en la NIC 16 Propiedad, Planta y Equipo, se considera a la depreciación como la distribución sistemática del importe depreciable de un activo a lo largo de su vida útil. Que acorde a la información que analizó, la empresa NIRSA escogió el Método Lineal, que se encuentra amparado en dicha norma contable, en sus párrafos 30, 51, 55 y 57. Que de la revisión de los 1.171 activos de la compañía NIRSA que presentan diferencias en el cálculo realizado, por lo que, en su informe, procede a realizar una muestra de las mayores diferencias detectadas, y las compara con la glosa determinada por la Administración Tributaria. El perito basa su verificación en lo establecido en los párrafos 60 y 61 de la NIC 16, que en lo principal indica: ª60. El método de depreciación utilizado reflejará el patrón con arreglo al cual se espera que sean consumidos, por parte de la entidad, los beneficios económicos futuros del activoº; ª61. El método de depreciación aplicado a un activo se revisará, como mínimo, al término de cada periodo anual y, si hubiera habido un cambio significativo en el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros incorporados al activo, se cambiará para reflejar el nuevo patrón. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de acuerdo con la NIC 8º. Por lo expuesto, procede a determinar el valor de USD $ USD $ 370.935,44 como no deducible.- 7.9.5) Sobre la sublgosa ªActivos fijos inconsistentes en el costo de adquisiciónº, precisa el perito de la actora que en este punto, no se cuestiona el cálculo de la depreciación como tal, sino más bien que el activo no se sustente con la factura correspondiente. En este sentido, el perito Marlon Manya Orellana, cita el párrafo 16 de la NIC 16, ª16. El costo de los elementos de propiedades, planta y equipo comprende: (a) Su precio de adquisición, incluidos los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la

adquisición, después de deducir cualquier descuento o rebaja del precio. (b) Todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia. (c) La estimación inicial de los costos de desmantelamiento y retiro del elemento, así como la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, la obligación en que incurre una entidad cuando adquiere el elemento o como consecuencia de haber utilizado dicho elemento durante un determinado periodo, con propósitos distintos al de producción de inventarios durante tal periodoº. Continúa el perito, indicando que de los 5 activos que presentan inconsistencias en el costo de adquisición, procedió a realizar el cálculo de la depreciación, manteniendo el costo activado por la empresa NIRSA, y que pudo detectar una diferencia de USD $ 377,49. Sin embargo indica, que no pudo verificarse como parte del costo del activo el valor de USD $ 60.000,00 correspondiente a un vehículo y a embarcaciones en conjunto por USD $ 8.266,43. Por lo expuesto, se considera pertinente establecer un gasto no deducible por USD $ 7.792,91.- 7.9.6) Respecto de la subglosa ª Activos fijos con inconsistencias en el costo de adquisición por transacciones con Asesorías Australesº, el actor ha menciona que respecto de la existencia de 14 comprobantes con el proveedor ASESORÍAS AUSTRALES SPA en la composición de las capitalizaciones de los activos fijos BARCOSARDINERO FLORIDA, BARCO SARDINERO CARIPE, BARCO SARDINERO PIQUERO, es preciso tener en cuenta que dichas facturas fueron objeto de glosas por parte del proceso de determinación tributaria realizado al ejercicio fiscal 2014, y que por lo tanto, ya tributó por dicha no deducibilidad establecida por la Administración Tributaria. Al respecto, el perito Marlon Manya Orellana, luego de analizar los argumentos presentado por la compañía NIRSA, menciona en su informe pericial en la página 128, que de la revisión de la información, no le fue posible verificar si las facturas que forman parte del activo fijo, se encuentran dentro de los valores pagados por concepto de la determinación del ejercicio fiscal 2014 como gastos no deducibles, y si éstas forman parte del costo del activo o llevadas directamente al gasto de depreciación, por lo que estima pertinente establecer como un gasto no deducible el valor de USD $ 54.831,49, por inconsistencias en el costo de adquisición por transacciones con la empresa ASESORIAS AUSTRALES.- 7.9.7) Sobre la subglosa ª Vehículos sin derecho a exoneración del pago del Impuesto a la Propiedad de Vehículos Motorizados con costo de adquisición superior s USD $ 35.000º, la parte actora indicó que dentro del detalle de activos fijos, la Administración Tributaria identificó que ciertos vehículos tienen un costo de

adquisición superior a USD $ 35.000,00, por consiguiente el cálculo del gasto deducible de depreciación sobre los vehículos referidos se lo realiza considerando como costo de adquisición el monto de USD $ 35.000,00. Indica el actor que es importante recalcar que según el detalle de gastos no deducibles del casillero No. 806 ª Gastos no deducibles localesº de la declaración sustitutiva de Impuesto a la Renta del año 2015, la empresa NIRSA consignó como gasto no deducible por depreciación un valor de USD 106.596,79, por lo que dicho monto fue disminuido del valor total del gasto no deducible determinado, y no hubo gasto deducible adicional a lo consignado por la empresa por la depreciación afectada por dicho concepto. Sin embargo, el perito luego de su análisis a la glosa, considera que no es posible determinar la deducibilidad de la cantidad de USD 90.499,48, por lo que este Tribunal acoge dicha conclusión.- 7.9.8) Respecto de la subglosa ª Reparaciones y mantenimiento mayores de embarcacionesº, la parte actora ha justificado que sus activos se estaban depreciando a menor tiempo del permitido por el artículo 12 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, y que los mismos corresponden a un subnúmero de un activo fijo principal, es decir son un componente de dicho activo. El perito Marlon Manya Orellana considera el contenido de la norma contable NIC 16 Propiedad, Planta y Equipo en su párrafo 52 que sobre la depreciación indica: ª 52. La depreciación se contabilizará incluso si el valor razonable del activo excede a su importe en libros, siempre y cuando el valor residual del activo no supere al importe en libros del mismo. Las operaciones de reparación y mantenimiento de un activo no evitan realizar la depreciaciónº. Menciona el perito, que de los 8 activos que comprende las glosas detectadas por el gasto de depreciación en reparaciones y mantenimientos de embarcaciones mayores, se procedió a identificar que efectivamente corresponde a un subgrupo del activo (remodelaciones, reparaciones, mantenimiento), y que en tal situación, pudo comprobar que la empresa optó por la decisión de depreciar este subgrupo de activos de forma razonable dentro de un rango en virtud de la vida útil de 3 años, tal como lo permite el marco legal, y no como lo asevera la Administración Tributaria, que la depreciación en este subgrupo de activos debía ser considerado el 20% de vida útil a 5 años. El perito llega a la conclusión de que el tratamiento contable realizado por la empresa NIRSA fue al adecuado, y considera pertinente desvirtuar la glosa por el valor de USD $ 459.587,11. Para el análisis, es pertinente considerar lo que establece el artículo 28 numeral 6 literal b) del Reglamento ibídem, que manifiesta que cuando se haya adquirido repuestos destinados exclusivamente al mantenimiento de un activo

fijo, el contribuyente podrá a criterio, depreciar todos los repuestos adquiridos, al margen de su utilización efectiva, en función de la vida útil restante del activo fijo para el cual están destinados, o cargar directamente al gasto el valor de cada repuesto utilizado. Por lo que este Tribunal evidencia la correcta aplicación de la normativa tributaria y considera pertinente acoger la conclusión del perito insinuado por la parte actora.- 7.9.9) Por las consideraciones expuestas, SE DA DE BAJA PARCIALMENTE la glosa establecida en el casillero 7067 ª GASTO POR DEPRECIACIONES/DEL COSTO HISTÓRICO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO/NO ACELERADA-COSTOº. (el subrayado es de esta Sala de Casación).

6.6.1 Verificados los hechos probados que se encuentran subrayados en el numeral que antecede, y visto que el cargo reprochado es la falta de aplicación del art. 28 numeral 6 literal b) del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, se ha constatado y obra en el texto citado, que los jueces de instancia SI aplicaron el referido artículo para su análisis y para llegar a una decisión, por tal motivo, se desecha el vicio alegado, pues no puede alegarse ª falta de aplicaciónº de una norma que efectivamente sí fue aplicada para resolver.

6.7 Respecto a la GLOSA DEL CASILLERO 7016 ª COMPRAS NETAS LOCALES DE MATERIA PRIMA - COSTO, se argumenta que se incurre en falta de aplicación del art. 28 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno en concordancia con el art. 10 de la LRTI; para resolver la glosa el Tribunal señala:

ª 7.12) Para ESTABLECER, SI ES PROCEDENTE Y AJUSTADA A DERECHO LA GLOSA DEL CASILLERO 7016 ª COMPRAS NETAS LOCALES DE MATERIA PRIMA ± COSTO, se considera lo que sigue: (¼). 7.12.3) El numeral 1 del artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno, respecto de las deducciones, menciona lo siguiente: ª En general, con el propósito de determinar la base imponible sujeta a este impuesto se deducirán los gastos e inversiones que se efectúen con el propósito de obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana que no estén exentos. 1.- Los costos y gastos imputables al ingreso, que se encuentren debidamente sustentados en comprobantes de venta que cumplan los requisitos establecidos en el reglamento correspondienteº. A su vez, el artículo 17 del Código Tributario establece que: ª ....º. El hecho generador tiene dos formas de delimitación, una atendiendo a su esencia jurídica y la segunda que observa su concepto económico; es

decir, que las situaciones económicas efectivamente existan con independencia de las formas jurídicas, lo que podría generar una controversia entre la realidad económica y la norma legal adoptada para este fin. Para el efecto, se debe examinar tanto la sustancia económica objetiva de las transacciones, así como el sustento legal que se encuentre detrás de las mismas, dando prioridad a la realidad de los hechos más que a las formas jurídicas si fuera el caso (esencia sobre la forma).- 7.12.4) El perito Marlon Manya Orellana, respecto de la subglosa ª transacciones con inconsistencias en documentación, soporte, medio de pago y/o periodo fiscalº por el valor de USD $ 11.535,41, realiza un análisis de las transacciones cuestionadas, e indica lo siguiente: a) Respecto de la transacción con proveedor LUIS CAMPOVERDE SOLORZANO, por el valor de USD $ 3.301,00, pudo evidenciar la documentación soporte y el pago realizado, y plasma los soportes en la página 132 de su informe pericial, documento interno signado con No. 3500045410, denominado ª KZ pago acreedorº, en el cual se aprecia el importe del pago al proveedor mencionado. b) Respecto de la transacción con la proveedora ANA CRISTINA SEGUNDO ZURITA por el valor de USD $ 8.234,41, evidenció la documentación soporte y el pago realizado al beneficiario, lo cual se observa en las páginas 133 a 135 del informe pericial, a través del documento interno signado con No. 100055969, denominado ª 01 facturaº, así como del documento ª Formato Receptor alterno de pago beneficiario final de pagoº, en el cual se aprecia el importe del pago al proveedor mencionado.- 7.12.5) En consecuencia de lo anterior, se evidencia que no consta en autos que la Administración Tributaria haya actuado prueba en contrario que permita desvirtuar en este caso las aseveraciones de la parte actora y del perito insinuado, por lo que se considera pertinente declarar al gasto como deducible para efectos tributarios.- 7.12.6) En virtud del análisis efectuado, al amparo del artículo 17 del Código Tributario y el artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno, este Tribunal procede a DAR DE BAJA TOTALMENTE la glosa establecida en el CASILLERO 7016 ª COMPRAS NETAS LOCALES DE MATERIA PRIMA ± COSTOº. (el subrayado es de esta Sala de Casación).

6.7.1 Verificados los hechos probados, que se encuentran subrayados en el numeral que antecede, no se evidencia cómo aplicando el art. 28 reprochado de vicio a esos hechos, incidiría en la decisión de la causa, pues por un lado el recurrente no explica qué parte del art. 28 RLRTI es la que debía aplicarse, pues es un artículo extenso que regula varias situaciones, y, por otro lado, no ha señalado que norma se aplicó indebidamente en su lugar, pues del auto de admisibilidad del conjuez, el único cargo aceptado en esta glosa, es la falta de aplicación

del art. 28 RLRTI. Se evidencia que los jueces de instancia se decantan en esta glosa por la aplicación del art. 17 del Código Tributario y del art. 10 de la LRTI para tomar su decisión, pero el recurrente no ha presentado vicio contra estas normas, siendo por tanto intrascendente el cargo alegado.

6.8 Respecto a la GLOSA DEL CASILLERO: 821 ª REVERSIÓN DEL DETERIORO DE PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO se argumenta que la sentencia incurre en falta de aplicación del art. 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno; al respecto el Tribunal en su parte pertinente señala:

ª 7.13) Para ESTABLECER, SI ES PROCEDENTE Y AJUSTADA A DERECHO LA GLOSA DEL CASILLERO: 821 ª REVERSIÓN DEL DETERIORO DE PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPOº, (¼). 7.13.4) A partir de la publicación de la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal en el Suplemento del Registro Oficial No. 405 del 29 de diciembre de 2014, y mediante el Reglamento a esta Ley publicada en el Tercer Suplemento del Registro Oficial 407 del 31 de diciembre de 2014, se resaltan cambios para la aplicación práctica de la normativa contable en cuanto al tratamiento de estas diferencias que surgen por la aplicación de las normas contables bajo NIIF; vigente a partir del 1 de enero de 2015, mediante Circular NAC-DGECCGC15-00000012 publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 986 del 21 de diciembre de 2015, se establece el tratamiento que el contribuyente debe otorgar a las deducciones, para lo cual establece: ª (¼) 1. Con respecto a la deducción de los costos o gastos: ª a) Los costos y/o gastos, para efectos tributarios, deben corresponder al ejercicio fiscal al cual tributariamente corresponden; b) No existe la figura de reverso de gastos no deducibles; c) Los gastos que se consideraron como no deducibles en un periodo no podrán deducirse en un periodo futuro (¼)º.- 7.13.5) El perito de la parte actora, economista Marlon Manya Orellana, indica que resulta necesario explicar que la Administración Tributaria no puede regular qué normas se pueden o no aplicar dentro de la adopción de las NIIF; lo que sí es correcto dentro de su competencia es determinar si una partida es deducible o no para efectos tributarios. Sobre lo mencionado en la Circular NAC-DGECCGC15-00000012, señala que es importante emplear los términos adecuados, y resaltar que bajo la aplicación de la técnica contable NIIF, no existe la figura del ª reverso de gastos no deducibles º; lo que sí es pertinente es que, en el caso de un deterioro

por obsolescencia de inventario, sólo se puede realizar cuando la situación que ocasionó este deterioro ha desaparecido, y en este caso, el efecto del reverso es la generación de un ª ingreso por reverso de deterioroº y nada más, no se genera nuevamente un gasto por pérdida por deterioro sobre el mismo caso, porque resulta incorrecto. Si al reconocer una pérdida por deterioro que en su momento fue un gasto no deducible, posteriormente reconoce un ingreso por reverso de deterioro, que será considerado como un ingreso no gravado, específicamente un ingreso no objeto de renta para fines tributarios.- 7.13.6) El perito continúa su análisis e indica que la empresa NIRSA, al 31 de diciembre de 2014 tuvo registrado el Activo por Impuesto Diferido, producto de la Provisión por Obsolescencia de Inventarios, y su movimiento contable al 31 de diciembre de 2015. Que, para reversar la provisión, debió haberse generado en el período fiscal anterior (2014) el activo por impuesto diferido, cuyo gasto no es deducible, y tuvo que haber pagado impuestos sobre esa diferencia temporaria, tal como lo hizo la empresa NIRSA. Indica que no se informó a la Administración Tributaria sobre la generación del Impuesto Diferido en el Formulario 101 de Impuesto a la Renta en el año 2014, puesto que no existían los casilleros correspondientes bajo NIIF. Concluye el perito que pudo evidenciar la correcta aplicación contable por el valor de USD $ 397.543,58 por concepto de reversión por Provisión por Obsolescencia de Inventario.- 7.13.7) Por estos fundamentos expuestos, este Tribunal considera pertinente acoger las conclusiones plasmadas en el informe pericial de la empresa actora, por lo que resulta procedente DAR DE BAJA TOTALMENTE la glosa establecida en el casillero 821 ª REVERSIÓN DEL DETERIORO DE PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPOº, de acuerdo a lo establecido en el artículo 17 del Código Tributario, la Ley de Régimen Tributario Interno, así como en la Normas Internacional de Contabilidad 2 Inventario y Norma Internacional de Contabilidad 12 Impuestos a las gananciasº. (el subrayado es de esta sala de Casación).

6.8.1 De lo expuesto se verifican los hechos probados (subrayados), los mismos que obedecen a la valoración probatoria, particularmente al informe pericial y concluyen los juzgadores con la aplicación del art. 17 del Código Tributario, y de las NIC 2 y 12. Nótese que el recurrente no reprocha justamente estas normas aplicadas por los juzgadores, que son las que le llevan a tomar una decisión, por lo que el cargo acusado resulta irrelevante si no se cuestionan las normas madre utilizadas por los juzgadores para decidir, pues no basta señalar que faltó aplicar el art. 10 LRTI, pues aquella por sí sola no incidiría en la decisión de la

causa. Ergo se desecha el cargo.

Esta Sala deja sentado que a lo largo de todo el recurso de casación, que lo que reprocha la parte recurrente guarda relación con su inconformidad con la valoración de la prueba por parte del Tribunal, sin embargo al escoger el caso 5, aquello no puede desconocerse, y es suficiente para denotar las falencias del recurso de casación, a pesar de que ya ha sido analizado por esta Sala cada uno de los reproches acusados.

Finalmente es necesario señalar que la decisión casacional obedece al análisis técnico, al confrontar los yerros y vicios alegados con el fallo recurrido, glosa por glosa, y no significa que nos encontremos de acuerdo con el análisis jurídico contenido en las glosas reprochadas.

7. Decisión

7.1. Este Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, Administrando justicia, en nombre del pueblo soberano del Ecuador, y por autoridad de la Constitución y las leyes de la República, resuelve:

7.2. No casar la sentencia de 20 de junio del 2023 a las 16h10, expedida por El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas; dentro del juicio No. 09501-2021-00212.

7.3. En virtud de que en el presente recurso el casacionista es el Servicio de Rentas Internas; no existe caución rendida.

7.4. Actúe la doctora Ligia Marisol Mediavilla como Secretaria Encargada de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, en virtud de la acción de personal No. 838-UATH-2022-OQ, de fecha 28 de julio del 2022.

7.5. Sin costas.

7.6 Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen

Resolución de fácil comprensión

En función de los hechos probados y de serias deficiencias en el recurso de casación, esta Sala bajo la técnica casacional, ha resuelto no casar el fallo recurrido.

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZ NACIONAL (PONENTE)

GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO
JUEZ NACIONAL (E) (E)

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL

FUNCIÓN JUDICIAL

281541235-DFE

Juicio No. 09501-2021-00212

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, martes 13 de enero del 2026, las 15h50. **VISTOS.-** En lo principal, el traslado con el recurso horizontal de aclaración, que se hizo el 8 de enero de 2026 a la parte actora en instancia, para que se pronuncie sobre el mismo, ha sido contestado, por lo que se dispone sea agregado al proceso; además, vencido el término concedido para el efecto, se procede a atender el pedido de aclaración que fuere interpuesto por la autoridad tributaria, y, que se encuentra pendiente: **a)** La peticionaria, sostiene: ª *II. AUTO EMITIDO POR LA SALA DE ADMISIÓN DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. El viernes 19 de diciembre del 2025, el Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, ¼dictan la siguiente sentencia: "...7.2. No casar la sentencia de 20 de junio del 2023 a las 16h10, expedida por El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, dentro del juicio No. 09501202100212...º . III. DESARROLLO. La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, resolvió inadmitir el recurso de casación, bajo el argumento de que el recurrente no habría cumplido con los requisitos formales y sustanciales exigidos por el artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos, específicamente en lo concerniente a la fundamentación de las causales invocadas. Sin embargo, de la lectura de dicha providencia se advierte que existe falta de claridad y precisión respecto a la valoración realizada en el numeral 4 de la sentencia, lo que justifica la interposición del presente recurso¼ OBJETO DEL RECURSO DE ACLARACIÓN. El presente recurso tiene por objeto que el juzgador aclare de manera expresa y concreta: Qué requisito específico del artículo 268 del COGEP se considera incumplido en el numeral 4 del recurso de casación; e indique en qué parte concreta de dicha fundamentación se evidenciaría la supuesta insuficiencia o deficiencia argumentativa. Ello, en atención a que la providencia impugnada contiene afirmaciones genéricas, que impiden comprender con exactitud la razón jurídica de la inadmisión. FALTA DE CLARIDAD EN LA VALORACIÓN DEL NUMERAL 4 DE LA SENTENCIA* ***La*** *providencia cuya aclaración se solicita sostiene, de manera general, que el recurso no desarrolla adecuadamente las causales invocadas; sin embargo: No precisa si la supuesta deficiencia radica en: la identificación de la norma infringida, la explicación del tipo de infracción (falta de aplicación, errónea interpretación o aplicación indebida), o la demostración de la incidencia del vicio en la decisión. Por lo que no individualiza qué argumento del numeral 4 resulta insuficiente o carente de claridad, pese a que en dicho apartado: Se identificaron normas tributarias concretas, se explicó el error interpretativo y aplicativo del Tribunal de instancia, Y se desarrolló la incidencia directa de tales infracciones en la parte resolutiva de la sentencia. Esta omisión genera ambigüedad y afecta la comprensión de la motivación judicial... Cuando la providencia se limita a afirmar genéricamente que el recurso "no cumple" con los requisitos legales,*

sin detallar el defecto concreto, se impide al recurrente comprender el alcance de la decisión y se afecta el principio de seguridad jurídica.º .**b)** Respecto a la aclaración solicitada, el Art. 253 del COGEP, señala: ª*Aclaración y ampliación. - La aclaración tendrá lugar en caso de sentencia oscura. ¼º*. **c)** Con el fin de atender la aclaración, es necesario tener presentes los yerros y vicios alegados en su recurso de casación respecto a cada una de las glosas contenidas en su escrito, y que fueron admitidos por el Conjuez, yerros y vicios sobre los cuales se pronunció esta Sala de Casación en su integralidad, glosa por glosa y de forma detallada y pormenorizada como corresponde, atendiendo los cargos puntuales alegados bajo la fundamentación realizada por el recurrente, contrastando con el fallo recurrido bajo la técnica casacional. **d)** Se recuerda a la peticionaria, que, en casación, lo único que corresponde es atender al yerro y vicio alegados, (bajo la técnica casacional), contrastando el fundamento de ese yerro y vicio contenidos en su recurso de casación con el contenido del fallo recurrido, en atención estricta a lo admitido por el conjuez. **e)** La peticionaria puntualiza la parte de la sentencia que considera oscura, así ha especificado que la oscuridad se da en el numeral 4 de la sentencia. Revisado el fallo casacional, se verifica que en el numeral 4 lo que consta es la referencia a los argumentos de la parte accionante al contestar el recurso de casación, por ello, mal podría pedirse una aclaración sobre lo señalado en la contestación al recurso de casación, pues por un lado no es parte del análisis técnico judicial contenido en el fallo, y, por otro, es inaudito que se solicite a esta Sala que se aclare algo que ha sido alegado por la parte accionante, por lo que por este lado, tampoco prospera el pedido de aclaración solicitado.- **f)** Se observa que el fallo expedido por esta Sala Casacional es claro, coherente, comprensible y tiene una ilación lógica y apegada a la técnica casacional que tiene que existir en el análisis de un recurso de casación. Nótese que desde el numeral 6 del fallo casacional hasta el numeral 6.8.1 inclusive, esta Sala realiza el análisis técnico casacional, y, es donde se encuentra glosa por glosa, la atención de cada uno de los cargos presentados por la parte recurrente y los motivos fácticos jurídicos por los cuales estos no proceden, por lo que, no ocurre como de manera general e imprecisa afirma la peticionaria, que esta Sala se ª*limita a afirmar genéricamente que el recurso ª no cumpleº con los requisitos legales, sin detallar el defecto concreto¼º*. **g)** Es necesario considerar que, el recurso de casación es cerrado, técnico y muy especial, y, ataca a los errores de derecho que deben ser alegados por las partes en función del yerro y vicio elegidos para hacerlo.- Es necesario considerar además, que muchas veces los resultados de un recurso de casación, no son los que hubiere esperado quien lo propone, lo cual, de ninguna manera significa que el análisis sea errado, así por ejemplo, solo por citar algunas situaciones que ocurren que inciden en los resultados: i) si quien recurre, hace una mala elección del yerro o del vicio, entonces el recurso no prosperaría; ii) si escoge bien el yerro y el vicio, pero no reprocha las normas adecuadas o lo hace de manera incompleta, tampoco prosperaría el recurso, etc; situaciones ejemplificativas que se exponen, para que se pueda entender el contexto dentro del cual -algunas veces-, se presentan los

recursos de aclaración, ampliación y, hasta acciones extraordinarias de protección. **h)** Consecuentemente, en función de lo señalado, no existe nada oscuro, y por tanto, no procede atender favorablemente el recurso de aclaración solicitado, por lo que se lo niega. **i)** Finalmente se deja sentado que la peticionaria señala indistintamente que la Sala ha inadmitido a través de providencia y/o sentencia, el recurso de casación; y, que dicha inadmisión se dio por haber incumplido con los requisitos formales y sustanciales del art. 268 del COGEP. Afirmación confusa e imprecisa pues la Sala no inadmitió el recurso, dicha atribución la tienen los conjueces, lo que hizo la Sala es después del análisis técnico jurídico, NO CASAR la sentencia de instancia, y se pronunció en sentencia, no en providencia, situaciones muy distintas. Y, además el rechazo no fue por el incumplimiento de requisitos, como la peticionaria afirma erradamente, menos del art. 268 del COGEP que no contiene requisitos, sino que se rechazó el recurso de casación por un análisis de fondo contenido en cada una de las glosas señaladas en el recurso de casación, en función de la técnica casacional del caso 5.- Notifíquese. -

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL (PONENTE)

GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO
JUEZ NACIONAL (E) (E)

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL

Validar únicamente en FirmaEC.
Firmado electrónicamente por:
LIGIA MARISOL MEDIAVILLA

FUNCIÓN JUDICIAL

Juicio No. 09501-2023-00193 RESOLUCION 895-2025

280153132-DFE

JUEZ PONENTE: GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA, JUEZ NACIONAL (PONENTE)

AUTOR/A: GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, jueves 18 de diciembre del 2025, las 17h39.

VISTOS: La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformada por la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Titular, y los doctores Diego Patricio Gordillo Cevallos y, Gustavo Adolfo Durango Vela (ponente), Jueces Nacionales encargados, dictan la siguiente sentencia dentro de la causa No**. 09501-2023-00193**.

1. Antecedentes procesales

1.1. El señor Jorge Luis Sáenz Vera en su calidad de representante legal de la compañía KEYTEL S.A., presenta acción de impugnación en contra de la resolución No. SENAE-DDG-2022-0046RE, de 25 de enero del 2023 dictada por el Director Distrital Guayaquil del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (en lo posterior SENAE) que negó el reclamo de pago indebido por el cambio de subpartida arancelaria que generó la Liquidación Complementaria No. 43194741.

1.2. En el caso puesto en nuestro conocimiento, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, conforme con lo resuelto en la audiencia preliminar, de común acuerdo con las partes procesales, señala como objeto de la controversia: *"(1) ESTABLECER la correcta clasificación arancelaria de las mercancías importadas por el actor. (2) En consecuencia de lo anterior, ESTABLECER si el actor tiene derecho a la devolución del pago indebido que reclama."*

FUNCIÓN JUDICIAL DOCUMENTO FIRMADO ELECTRÓNICAMENTE Firmado por GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA C=EC L=QUITO CI 1703594588

FUNCIÓN JUDICIAL DOCUMENTO FIRMADO ELECTRÓNICAMENTE Firmado por GILDA ROSANA MORALES ORDONEZ C=EC L=QUITO CI 1710658640

FUNCIÓN JUDICIAL DOCUMENTO FIRMADO ELECTRÓNICAMENTE Firmado por DIEGO PATRICIO GORDILLO CEVALLOS C=EC L=QUITO CI 0501385058

1.3. En sentencia de 7 de mayo de 2024, las 08h17, el Tribunal de instancia resuelve declarar sin lugar la demanda presentada por el señor Jorge Luis Sáenz Vera en su calidad de representante legal de la compañía KEYTEL S.A.**,** en contra del señor Director Distrital Guayaquil del SENAE**.**

1.4. El Abg. Mario Enrique Lozada Chávez, debidamente autorizado por el señor Jorge Luis Sáenz Vera, representante legal y gerente general de COMPAÑÍA KEYTEL S.A., interpone recurso extraordinario de casación (fs. 245 a 251) en contra de la sentencia dictada el 7 de mayo de 2024, el cual es declarado como oportuno por el Tribunal de instancia en auto de 19 de junio de 2024, las 11h43, y dispone remitir el expediente a la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.

1.5. Mediante auto interlocutorio de 18 de octubre de 2024, las 09h41, el doctor Juan Francisco Martínez Castillo, Conjuez Nacional, admite a trámite el recurso de casación propuesto por KEYTEL S.A., por los casos **segundo y cuarto** del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos (en lo posterior COGEP); por el vicio de **falta de motivación** de la sentencia infringiendo los arts. 76.7.I) de la Constitución de la República del Ecuador (en adelante CRE), 89 y 95.7 del COGEP (caso 2) y, por el vicio de **falta de aplicación** de los arts. 164, 199 del COGEP y 140 del Código Orgánico de Producción, Comercio e Inversiones (en adelante COPCI) (caso 4).

2. Competencia

2.1. La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación de conformidad con lo dispuesto en los arts. 184, numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador (CRE); 184, 185 segunda parte, numeral 1 del Código Orgánico de la Función Judicial (COFJ) y 269 del COGEP.

2.2. En virtud del sorteo de la causa de 7 de febrero de 2025, las 15h20, se radica la competencia en la Sala Especializada integrada por los doctores: Rosana Morales Ordóñez, José Suing Nagua (Jueces Nacionales) y Gustavo Durango Vela (Juez Nacional encargado)

ponente de esta causa.

2.3. Mediante Resolución No. 003-2021, de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificando la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; además, con Resolución No. 008-2021, de 28 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura designa a la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional.

2.4. El Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2, de 5 de febrero de 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua; mediante Oficio No. 635-SG-CNJ, la doctora Paulina Aguirre Suárez, Presidenta de la Corte Nacional de Justicia, llama al doctor Gustavo Durango Vela para que asuma el despacho de la Sala Contencioso Tributaria, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo Santos, ratificado mediante Oficio No. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero de 2021, dictado por el doctor Iván Saquicela Rodas, Presidente de la Corte Nacional de Justicia y avalado con Acción de Personal No. 166-UATH-2021-NB, de 19 de febrero de 2021.

2.5. En virtud del sorteo de 1 de julio de 2024, las 14h00, mediante Oficio No. 1040-SG-CNJ-MMV-2024, de esa misma fecha, suscrito por el doctor José Dionicio Suing Nagua, quien al haber sido designado Presidente (E) de la Corte Nacional de Justicia, llama a asumir el despacho como juez de la Sala Especializada Contencioso Tributario al doctor Diego Patricio Gordillo Cevallos, Conjuez Nacional Temporal, con los mismos deberes y atribuciones del titular.

3. Validez procesal

En la tramitación del presente recurso extraordinario de casación no se observa omisión de solemnidad sustancial alguna que pudiera invalidarlo o causar la nulidad procesal, como así lo manifestaron los procuradores en la audiencia de casación mixta llevada a cabo el día **jueves 18 de diciembre 2025, las 11h00**; en consecuencia, se declara la validez de todo lo

actuado.

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1. El abg. Mario Enrique Lozada Chávez, debidamente autorizado por el señor Jorge Luis Sáenz Vera, representante legal y gerente general de compañía KEYTEL S.A., en su escrito y en la audiencia de casación llevada a cabo, sostiene que, la sentencia de instancia se incurre en los siguientes casos:

4.1.1. Por el **caso 2** del art. 268 del COGEP, denuncia la infracción de los arts. 76.7.I) de la Constitución de la República del Ecuador (en adelante CRE), 89 y 95.7 del COGEP, sostiene que, la Corte Constitucional en sentencia No. 1158-17-EP establece pautas que incorporan una tipología de deficiencias motivacionales, es decir incumplimientos que pueden exteriorizarse en inexistencia, insuficiencia y apariencia; en la sentencia existe el vicio de incongruencia frente a las partes.

4.1.2. Para sustentar dicho vicio, señala que, la deficiencia motivacional de incongruencia frente a las partes tiene cabida en la sentencia impugnada debido a que no se ha dado contestación a todas las alegaciones trascendentes que la parte actora estableció en el acto de proposición. En la demanda se estableció varias alegaciones relevantes que no fueron analizadas en sentencia. El Tribunal Distrital omitió las alegaciones de: 1. Ausencia de motivación de la Resolución No. SENAE-DDG-2023-0046-RE, por haber fundamentado su decisión en el informe técnico DNR-DTA-JCCFXNM-IF-2023-0003, que contenía una serie de inconsistencias pues se sustenta en memorandos (Nro. SENAE-JADG-2022-0851 y SENAE-DNR-2023-0009-M) que no lograron determinar y concluir un criterio técnico respecto de la naturaleza de las mercancías (clasificación, uso y aplicación), basándose en fuentes ajenas (https://vikrant.com.co/catalogo/) y no las del fabricante (https://jktornel.com.mx); 2. Ausencia de motivación del Informe de Reclamos No. SENAE-DRTG-RECG-ING-2023-036-2023 y, 3. Inobservancia de los arts. 140 del COPCI, 79 literales a) y b) y 85 del Reglamento del COPCI, debido a que el funcionario aduanero no generó el procedimiento previsto en la Ley y el Reglamento para realizar motivadamente el cambio de subpartida.

4.1.3. Para resolver sobre estas alegaciones el Tribunal Distrital debió analizar el informe DNR-DTA-JCC-FXNM-IF-2023-0003 y establecer si efectivamente existen dichas inconsistencias, y en caso de comprobarlo establecer que dicho informe no podía ser utilizado para sustentar la decisión generada en la Resolución No. SENAE-DDG-2023-0046-RE, concluyendo por tanto en que, dicha resolución es nula por falta de motivación. Sin embargo, este análisis sea favorable o desfavorable nunca se realizó, pese a que para esta parte procesal era indispensable que se resuelva esta alegación. Lo mismo sucede con la ausencia de motivación del Informe de Reclamos No. SENAE-DRTG-RECG-ING-2023-036-2023, del cual también alegaron inconsistencias, y sobre lo cual nada se dice en sentencia, en relación al acto administrativo impugnado.

4.1.4. Explica que, el Tribunal de instancia debió analizar cómo se generó el proceso del cambio de subpartida arancelaria, con el fin de determinar si éste se realizó conforme lo disponen los arts. 140 del COPCI, y 79 literales a) y b) concordante con el art. 85 del Reglamento al COPCI, o si el funcionario aduanero lo realizó en irrespeto de la norma, a fin de resolver la alegación de la actora.

4.1.5. Considerando que la omisión del servidor público aduanero de no seguir el procedimiento establecido en los literales a) y b) del art. 79 del Reglamento al COPCI y extraer las muestras conforme lo indica el art. 85 del mismo Reglamento, trajo como consecuencia que el acto de determinación tributaria de aforo no esté debidamente motivado al establecer la clasificación arancelaria.

4.1.6. Los juzgadores generan un análisis respecto de una sola alegación, esto es sobre si los neumáticos correspondían a vehículos para pasajeros, camionetas, utilitarios o camiones ligeros, y emiten su decisión omitiendo por completo las alegaciones antes referidas, con lo cual se configura la existencia de deficiencia motivacional de incongruencia frente a las partes, ya que, como bien menciona la Corte Constitucional, el no atender una de las alegaciones emitidas por la parte actora generan deficiencia en la motivación del fallo.

4.1.7. Aclara que, en este apartado no se intenta fundamentar un vicio de incongruencia, sino exponer la falta de atención de una de las alegaciones expuestas en la demanda, con la cual se genera la existencia de una motivación aparente al contener el vicio motivacional de

incongruencia frente a las partes.

4.1.8. Sobre la denuncia efectuada al amparo del **caso 4**, señala que, la sentencia recurrida incurre en **falta de aplicación** del precepto jurídico aplicable a la valoración de la prueba contenido en el Art. 164 del COGEP que, genera una regla para la valoración de la prueba y establece que los juzgadores deben expresar en su resolución la valoración de todas las pruebas existentes en el proceso a fin de justificar su decisión, es decir, se debió realizar un análisis de cada prueba que ha sido aportada.

4.1.9. En el presente caso, el Tribunal omite el análisis de las siguientes pruebas: *ª 1. Copia notariada de la ficha técnica 7.50-1.5LT VIKRANT-STARLUG AX 14PR K TT; con respectiva certificación y 2. Materialización del Catálogo Original electrónico de la Compañía Hulera Tornel S.A, fabricante y proveedor de los neumáticos de marca Jk Tyre tornel y vikrantº* , lo que conlleva a la falta de aplicación del precepto jurídico de valoración contemplado en el art. 164 del COGEP que manda a que los juzgadores valoren en su conjunto la prueba existente en el proceso. El análisis de todas las pruebas es una actividad de suma relevancia para tomar una decisión de la causa, toda vez que a través de estos el juez logra determinar los hechos del caso.

4.1.10. Sobre la violación indirecta de la norma sustantiva dice que, se ha provocado la violación por falta de aplicación de la norma establecida en el art. 140 del COPCI, que expresa que el aforo (acto de determinación tributaria), se realiza mediante la verificación electrónica, documental y física del objeto teniendo en cuenta su naturaleza, peso, medida y clasificación arancelaria. En el presente caso, la falta de valoración de dichos elementos probatorios provocó que la mercancía ingresada se clasifique de forma equívoca, en clara inobservancia de lo prescrito en el referido artículo, provocando que la actora pague alrededor de USD$ 3.648,96 dólares de forma indebida.

4.1.11. Finalmente aclara que, a través de esta causal y su correspondiente análisis no pretende que se realice una nueva valoración de los medios probatorios, sino hacer alusión a la falta de aplicación del precepto probatorio establecido en el art. 164 del COGEP por parte del Tribunal de instancia, al no haberse realizado análisis alguno de las pruebas documentales antes detalladas, lo que produjo a la vez la violación indirecta del art. 140 del COPCI.

4.1.12. También sostiene que la sentencia recurrida incurre en la falta de aplicación del precepto jurídico aplicable a la valoración de la prueba contenido en el art. 199 del COGEP, identificando como medio de prueba infringido el *ª certificado emitido por el fabricante de los neumáticos, que constan a fs.76 y 80 de instanciaº* . El artículo en mención genera una regla para la valoración de la prueba en relación con la prueba documental, así, determina que el documento público debe ser valorado en su totalidad, de modo que no puede aceptarse cierta parte del documento e ignorarse otra parte del mismo.

4.1.13. Advierte que, en el caso el Tribunal Distrital solo extrae de los certificados la actividad comercial que realiza la Compañía Keytel S.A., sin embargo, no analiza el contenido de los certificados en relación a que los neumáticos, objeto de la Litis, son para camionetas, para lo cual se adjunta las respectivas fichas técnicas; de modo que, si bien los juzgadores analizan una parte de estos elementos probatorios documentales no lo hacen en su total amplitud, dejando sin análisis información relevante para la resolución del presente caso, violentado la regla de valoración del art. 199 del COGEP.

4.1.14. En cuanto a la violación indirecta de norma sustantiva, dice que la transgresión al precepto jurídico aplicable a la valoración de la prueba del art. 199 del COGEP, ha provocado la violación indirecta por falta de aplicación del art. 140 del COPCI, pues los jueces al irrespetar la individualización de los elementos documentales permitieron que se determine de forma incorrecta una mercancía ingresada por parte de la KEYTEL, pese a que las cualidades, naturaleza y demás de las mercancías responde para uso de camionetas, lo que conllevó al pago indebido que se reclama mediante el presente proceso.

4.2. Contestación al recurso por el SENAE.- De la revisión de los recaudos procesales, se advierte que la administración aduanera no ha dado contestación al recurso de casación KEYTEL S.A. admitido por el Conjuez de la Sala.

5. Problema Jurídico

Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación incurre en los casos **segundo y cuarto** del art. 268 del COGEP, por los vicios de **falta de motivación** infringiendo los arts. 76.7.I) de la CRE, 89 y 95.7 del COGEP (caso 2); y la **falta de aplicación** de los arts. 164,

199 del COGEP y 140 COPCI (caso 4).

6. Análisis de la Sala de Casación

6.1. El recurso de casación se fundamenta en los casos 2 y 4 del art. 268 del COGEP que dispone:

> ª ***Art. 268.- Casos.*** *El recurso de casación procederá en los siguientes casos: (¼)* ***2.*** *Cuando la sentencia o auto no contenga los requisitos exigidos por la ley o en su parte dispositiva se adopten decisiones contradictorias o incompatibles así como, cuando no cumplan el requisito de motivación. (¼)* ***4****. Cuando se haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba, siempre que hayan conducido a una equivocada aplicación o a la no aplicación de normas de derecho sustantivo en la sentencia o auto (¼).º*

6.1.1. El caso ***segundo*** se refiere a la transgresión de normas relacionadas con la estructura, contenido y forma de la sentencia o auto, la que podría configurarse, de tres formas: **(a)** por defectos en la estructura del fallo que se dan por la falta de requisitos exigidos por la ley para la sentencia o auto; **(b)** por incongruencia en la parte dispositiva del fallo en cuanto se adopten resoluciones contradictorias o incompatibles, vicio *in procedendo* por violación directa; y, **(c)** cuando la sentencia no cumpla el requisito constitucional y legal de la debida motivación. **6.1.2.** El caso **cuarto** recoge lo que la doctrina califica como violación indirecta a la norma sustantiva en que se produce un error al inaplicar, aplicar indebidamente o interpretar en forma errada, las normas relativas a la apreciación y valoración de la prueba y, a consecuencia de tal yerro, se deja de aplicar al caso del pleito la norma sustantiva que lo rige o la aplica en forma equivocada (Hernando Morales, *Técnica de la Casación Civil*, Bogotá: Ediciones Academia Colombiana de Jurisprudencia, Colección Clásicos, 2014).

6.2. ANÁLISIS DEL CASO DOS.- En el orden que han sido propuestos y siguiendo la técnica casacional, se analizará el caso 2 y luego el caso 4.

6.2.1. Alcance doctrinario del error. Sobre el tema de la falta de motivación Gladis E. de

Midón (*La Casación Control del Juicio de Hecho*, Buenos Aires: Rubinzal Culzoni Editores, 2001, p. 20), manifiesta:

> ª Para alcanzar sus fines garantistas es inevitable que la motivación sea autosuficiente, en el sentido de abastecerse, expresando no sólo las conclusiones decisivas sino, fundamentalmente, las razones en que tales conclusiones se basan. No basta pues, como bien dice Carrió, que la sentencia tenga fundamentos, porque es preciso que éstos estén a su vez fundados. Sin esa básica motivación no es posible hablar en lenguaje constitucional de sentencia, pues huérfana de razonados fundamentos no hay nada, añadirá Morello, que en un acto de voluntad inepto de por sí para constituirse en fuente jurígena de derechosº.

Por su parte, Santiago Andrade (*La Casación Civil en el Ecuador*, Quito: Andrade & Asociados, Fondo Editorial, 2005, p. 138), considera:

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

Para Oswaldo Alfredo Gozaini (*El Derecho Procesal Constitucional, El Debido Proceso*, Buenos Aires: Rubinzal - Culzoni Editores, 2004, p. 428) la motivación no es otra cosa que:

> ª [¼] la progresividad del derecho de las partes y la obligación constitucional de los jueces de motivar los fallos, plantea la naturaleza que tiene este deber fundamental. No se trata de contabilizar una simple fundamentación que puede resultar suficiente con la aplicación mecánica de la ley, sino de analizar si dicha exigencia radica en una necesidad política propia de la justificación de los actos de un poder del Estado,

o significa establecer una garantía constitucional que forma parte de un conjunto de mayor contenido en el principio del debido proceso".

Es claro entonces que, la motivación es uno de los requisitos esenciales que deben cumplir las decisiones de las funciones públicas, ya sea en el ámbito administrativo o judicial y su incumplimiento tiene como efecto la anulación del acto. Motivar es explicar la manera en que las normas jurídicas son aplicables a los hechos controvertidos y definidos en la litis del proceso, luego de que éstos han sido verificados en base a las pruebas debida y legalmente actuadas.

6.2.2. Normas jurídicas que se estiman infringidas. La parte recurrente manifiesta que se violentan las siguientes normas de derecho:

Constitución de la República del Ecuador

" 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: [¼] **7.** El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías: [¼] **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. Los actos administrativos, resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados se considerarán nulos. Las servidoras o servidores responsables serán sancionados."*

Código Orgánico General de Procesos

*" **Art. 89.- Motivación.** Toda sentencia y auto serán motivados, bajo pena de nulidad. No habrá tal motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Las sentencias se motivarán expresando los razonamientos fácticos y jurídicos, que conducen a la apreciación y valoración de las pruebas como a la interpretación y aplicación del derecho. La nulidad por falta de motivación única*

y exclusivamente podrá ser alegada como fundamento del recurso de apelación o causal del recurso de casación.º

*ª **Art. 95.- Contenido de la sentencia escrita.** La sentencia escrita contendrá: (¼) 7. La motivación. (¼).º*

6.3. Caso SÚB JUDICE a resolver.- Corresponde revisar si, en efecto, la sentencia que dicta el Tribunal de instancia incurre en el vicio de incongruencia frente a las partes, pues en opinión del recurrente no se atendieron alegaciones relevantes propuestas en la demanda, para lo cual, se considera:

a) En los considerandos del primero al cuarto, se refieren a la judicatura, identificación de las partes, enunciado breve de los hechos y circunstancias objeto de la demanda, por derecho a contradicción la contestación del SENAE; en el considerando 5to. la decisión sobre las excepciones previas presentadas, la validez del proceso, se fija el objeto de la controversia (ítem 1.2 de este fallo), en el 6to. la relación de los hechos probados, relevantes para la resolución.

b) En el considerando 7mo. denominado ª Motivaciónº empieza por emitir varios conceptos constitucionales relacionados con el acceso a la justicia, el debido proceso, el sistema procesal y los principios que rigen el régimen tributario (7.1.). En el siguiente se refiere al control de legalidad, potestad prevista en el art. 313 del COGEP, las presunciones de las que goza el acto administrativo y el segundo inciso del art. 311 del mismo cuerpo normativo procesal (7.2. y 7.3).

c) En lo relacionado con el primer punto de la controversia (7.4.), esto es **ª** *Establecer la correcta clasificación arancelaria de las mercancías importadas por el actor***º** y teniendo en cuenta la prueba de las partes, efectúa las siguientes consideraciones: **(i)** No está en discusión la competencia de la administración aduanera a efectos de realizar determinaciones tributarias aduaneras por medio de la clasificación de las mercancías, según lo prescrito en los arts. 140 y 212, segundo inciso del COPCI en concordancia con el 110 del Reglamento al Título de la Facilitación Aduanera. **(ii)** Verifican si el SENAE al realizar la clasificación arancelaria, la efectúa de manera legal, respetando y cumpliendo con la normativa pertinente (arts. 79,

literales a) y b) del Reglamento al Título de la Facilitación Aduanera), norma que ordena tener presente la naturaleza de la mercancía verificando la materia constitutiva, grado de elaboración y sus características que permitan identificar plenamente el producto para aplicar las reglas generales interpretativas del sistema armonizado de designación y codificación de mercancías, sus notas explicativas, notas complementarias y las normas internas que dicte el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (7.4.1). **iii)** Con esta base considera que, en el caso concreto, identifica la mercancía importada por la empresa actora en: (a) neumáticos con las siguientes características: 7.50-15LT_VIKRANT_STARLUG AX_14PR_K_TT y 7.50-15LT_VIKRANT_TRACKKING AX_14PR_K_TT, conforme se puede verificar de la factura comercial No. F30099115 que amparó tanto la DAI No. 028-2022-70-00463944 (de ingreso inicial a régimen de depósito aduanero público) como la DAU No. 028-2022-10-00994797 (por nacionalización); (b) los certificados emitidos por el fabricante de la mercancía objeto de la controversia (practicados como prueba por el actor), en los que se expresa que Keytel es un distribuidor autorizado de los bienes que fabrica, siendo estos: neumáticos de pasajero y camionetas radiales, neumáticos convencionales o de construcción de nylon para camión y camioneta, neumáticos agrícolas, industriales, para vehículos fuera de carretera y para camión radial; (c) en el segundo certificado se agrega la referencia de los dos tipos de neumáticos que comprende la factura comercial No. F30099115; (d) en el catálogo de los neumáticos en donde se indica que los mismos se pueden utilizar en camionetas - Light Truck (que ambas partes concuerdan que significa ª camiones ligeros º, el actor lo reproduce en su demanda y así consta en los memorandos y demás actos administrativos que fueron practicados como prueba).

d) El Tribunal en su sentencia, advierte que, la discusión técnica se centra en establecer si a los neumáticos objeto de la controversia les corresponde la subpartida (análisis de 6 dígitos) 4011.10 referente a neumáticos utilizados en automóviles de turismo, conforme alega **la actora**; o, la subpartida (análisis de 6 dígitos) 4011.20 que refiere a neumáticos utilizados en autobuses o camiones, conforme determinó **la administración**; sobre lo cual indican: *ª la actuación de la actora ha sido insuficiente para demostrar que los neumáticos realmente están destinados a vehículos de turismo o tipo familiar, considerando que los mismos certificados del fabricante señalan que pueden ser destinados a camión, camioneta, indican que son neumáticos agrícolas, industriales, para vehículos fuera de carretera y para camión*

radial.º

e) Sobre las experticias periciales dice que: *ª el perito del actor Ab. Juan Manuel Villamar si bien concluye que los neumáticos son destinados a vehículos de turismo tipo familiar, parte de una premisa que no ha sido demostrado en esta causa, y es que los neumáticos se destinen a vehículos ª concebidos principalmente para el transporte de persona y no para mercancíasº , lo cual se contradice a lo señalado por el fabricante de la mercancía, donde en la descripción mayormente se hace referencia a camiones. Al contrario, la perito de la administración Ing. María Teresa Franco Olivo ha sustentado de manera clara que a los neumáticos (no radiales) 7.50-15LT_VIKRANT_STARLUG AX_14PR_K_TT y 7.50-15LT_VIKRANT_TRACKKING AX_14PR_K_TT, les corresponde la subpartida 4011.20.90.00 por corresponder a camiones ligeros. Como parte de la probanza de la administración aduanera se encuentra el Informe Técnico No. DNR-DTA-JCC-FXNM-IF-2023-0003 (fs. 174 a 179) en donde se señala que no fue posible confirmar la argumentado por el importador y desarrollar un criterio técnico referente a lo determinado en el aforo, considerando que la documentación que presentó el reclamante evidenciaba discrepancia, existía diferencias entre el catálogo físico presentado frente al catálogo de dichos neumáticos encontrado en la página web de la marca de los neumáticos, una vez que el primero señalaba que los neumáticos correspondían a vehículos para pasajeros, camionetas y utilitarios mientras que el segundo señalaba que correspondía a vehículos camionetas light truckt (camiones ligeros)º*. De esta manera, remitiéndose al art. 169 del COGEP, considerando que le corresponde al actor probar sus afirmaciones, y que, en este caso *ª la parte actora no logró demostrar que los neumáticos importados correspondan a uso de automóviles de turismo incluidos los de tipo familiar.º* (7.4.2.)

f) Por otro lado, la sentencia afirma que los juzgadores, no encuentran en autos elemento alguno que evidencie que el SENAE haya incumplido el procedimiento legal previsto para el aforo concurrente como de manera genérica señala el actor; así como tampoco es determinante u ocasione alguna nulidad que en los memorandos administrativos se mencione indistintamente a la mercancía como comprendida en la DAI No. 028-2022-70-00463944 como en la DAU No. 028-2022-10-00994797, ya que corresponden a la misma mercancía, y que en primera instancia ingresó a régimen de depósito aduanero público y luego fue declarada a consumo. Por lo tanto, ª *respecto a la ª sugerenciaº en control concurrente*

respecto a dos subpartidas (de una misma partida) aquello no implica una violación del procedimiento reglado de la determinación; considerando que, en base a las facultades delegadas al técnico aforador, en primera instancia consideró a la mercancía como neumáticos radiales pero luego las consideró encasillar en la subpartida ª las demásº donde ya no se incluiría dicha particularidad (radiales), así incluso lo confirma la perito Ing. María Teresa Franco Olivo en la parte pertinente de su informe (fs. 200) cuando señala que en la documentación no consta que sean neumáticos radiales. Esto no implica un cambio arbitrario de criterio, sino evidencia un proceso de análisis de la información presentada por el mismo importador.º (7.4.3)

6.3.1. De las transcripciones efectuadas se verifica que la sentencia ha tenido como objeto de discusión, dilucidar si es correcto o no el cambio de clasificación arancelaria efectuada por el SENAE, sobre lo cual señalan que, ante la insuficiente prueba practicada por la parte actora para dar certeza de que la subpartida arancelaria declarada corresponde a la mercancía importada, por el contrario el SENAE en cumplimiento a lo señalado en el art. 79 literales a) y b) del Reglamento al Título de Facilitación Aduanera, evidencia un análisis exhaustivo de la información de la misma actora y de las pericias técnicas, atendiendo a la formación del elemento de convicción, es decir, a la fijación de la realidad procesal y la aplicación de la norma legal a los hechos en disputa.

6.3.2. Si bien la actora señala que no se ha dado respuesta a los argumentos de su demanda, lo que para él, implica falta de motivación de la sentencia, no es menos cierto que, en el recurso de casación no se justifica su trascendencia pues el Tribunal de instancia funda su decisión en varios documentos que son parte del expediente administrativo, por ejemplo el informe técnico DNR-DTA-JCC-FXNM-IF-2023-0003, así como de informe de reclamos No. SENAE-DRTG-RECG-ING-2023-036-2023, sobre los cuales reclama que existen inconsistencias, ello sin embargo escapa de la esfera de análisis por la causal 2 invocada, que se limita al análisis de motivación suficiente.

6.3.3. Con esta aclaración, esta Sala de Casación, no observa la existencia de un vicio de incongruencia frente a las partes, que genere una deficiencia en la motivación, pues conforme al criterio rector de la actual Corte Constitucional para verificar el cumplimiento de la garantía de la motivación, el estándar de suficiencia que exige, es que la argumentación

jurídica cuente con una estructura mínima integrada por: (i) una fundamentación normativa suficiente; y, (ii) una fundamentación fáctica suficiente (sentencias Nos. 115817EP/21, 20 de octubre del 2021, párr. 61; 150715EP/21, 20 de enero de 2021, párr. 24; 1361-17-EP/23, 1 de noviembre de 2023, párr. 23), lo que quiere decir: *ª **61.1.** Que la fundamentación normativa debe contener la enunciación y justificación suficiente de las normas y principios jurídicos en que se funda la decisión, así como la justificación suficiente de su aplicación a los hechos del caso. Como ha sostenido la Corte IDH, la referida fundamentación jurídica no puede consistir en ª la mera enumeración de las normas que podrían resultar aplicables a los hechos o conductasº (¼) sino que debe entrañar un razonamiento relativo a la interpretación y aplicación del Derecho en las que se funda la resolución del caso. **61.2.** Que la fundamentación fáctica debe contener una justificación suficiente de los hechos dados por probados en el caso (¼)º* .

6.3.4. Esta Sala de casación, sobre la alegada incongruencia frente a las partes, no encuentra que los argumentos presentados por la actora satisfacen los criterios de relevancia y trascendencia; como si no fuese suficiente para desechar el recurso, esta Sala ha sido reiterativa al considerar que la incongruencia frente a las partes, por no haberse pronunciado sobre alguna de las pretensiones de la demanda o resolver algo que no fue materia del litigio, tiene causal propia para casación, al punto que la sentencia constitucional 3487-17-EP/21, determina que este tipo de cuestionamientos no puede considerarse como una violación al requisito de la motivación; y al advertir que en la sentencia se ha efectuado un ejercicio jurisdiccional completo, teniendo claro que la sentencia recurrida contiene la debida motivación, se rechaza el caso 2 invocado por la parte actora en instancia.

6.4. ANÁLISIS DEL CASO CUATRO.- Este es el caso en que, la parte recurrente debe, en su fundamentación, demostrar el *error de derecho* en que incurre el tribunal de instancia, ya que nuestro sistema no admite la alegación del error de hecho en la valoración de la prueba, como causal de casación, ya que pertenece al llamado sistema de casación puro, por ello vamos revisar la fundamentación del recurrente sobre este punto.

6.4.1. Alcance doctrinario del vicio.- El autor nacional Luis Cueva Carrión, (*La Casación en Materia Civil,* Ediciones Cueva Carrión, 2011, p. 306) al referirse a las condiciones legales para la existencia del vicio referente a la prueba señala:

ª Nótese que aquí se exige la existencia de dos tipos de violación: a) de las normas que rigen la valoración de la prueba (derecho adjetivo); y, b) de las normas de derecho material (derecho sustantivo). Además, la violación debe haberse producido en el mismo orden de sucesión: primero, la violación de las normas que rigen la valoración de la prueba; y, segundo, la violación de las normas de derecho material, de tal manera que, la primera es la causa de la segunda violación. Por lo tanto, si solamente existe la primera violación y no la segunda, no procede la causal de casación; o si solamente la violación es del derecho material no se puede fundar el recurso de casación en esta causal sino en la primera.º En conclusión, en este caso debe detallarse, la norma que contiene el precepto jurídico de valoración probatoria que se violenta, y la argumentación tiene que partir de que esa violación para poder sustentar y precisar la norma sustantiva que ha sido violentada de manera indirecta, ya sea por aplicación indebida, errónea interpretación o falta de aplicación.

6.4.2. Normas jurídicas que se estiman infringidas. La parte recurrente manifiesta que se violentan las siguientes normas de derecho:

> *ª **Art. 164.- Valoración de la prueba.** Para que las pruebas sean apreciadas por la o el juzgador deberán solicitarse, practicarse e incorporarse dentro de los términos señalados en este Código. La prueba deberá ser apreciada en conjunto, de acuerdo con las reglas de la sana crítica, dejando a salvo las solemnidades prescritas en la ley sustantiva para la existencia o validez de ciertos actos. La o el juzgador tendrá obligación de expresar en su resolución, la valoración de todas las pruebas que le hayan servido para justificar su decisiónº .*
>
> *ª **Art. 199.- Indivisibilidad de la prueba documental.** La prueba que resulte de los documentos públicos y privados es indivisible, en consecuencia no se podrá aceptar en una parte y rechazar en otra y comprende aun lo meramente enunciativo, siempre que tenga relación directa con lo dispositivo del acto o contratoº .*
>
> **Código Orgánico de Producción, Comercio e Inversiones**
>
> *ª **Art. 140.- Aforo.-** Es el acto de determinación tributaria a cargo de la Administración Aduanera y se realiza mediante la verificación electrónica, física o*

*documental del origen, naturaleza, cantidad, valor, peso, medida y clasificación arancelaria de la mercancía*º .

Se añade que, si bien los tribunales o jueces de instancia tienen autonomía para apreciar las pruebas que obren dentro del proceso, no obstante, dicha autonomía no puede ser ilimitada, pues sus límites se vinculan a la defensa de los derechos o garantías fundamentales, de tal manera que, la Sala de casación puede revisar tal apreciación, si al hacerlo han violado los preceptos jurídicos aplicables a esa valoración.

6.4.3. Caso SÚB JUDICE a resolver.- Para demostrar el error de derecho al amparo del caso 4 del art. 268 del COGEP, conforme al test fijado por esa Sala de Casación, la proposición jurídica debe contener, como mínimo los siguientes puntos: 1. Identificación precisa del medio de prueba que a su juicio ha no sido valorado en la sentencia; 2. Determinación de la norma sobre valoración de prueba que ha sido violada; 3. La demostración lógica y jurídica de la forma cómo ha sido violada la norma sobre valoración del medio de prueba respectivo; y, 4. La identificación de la norma sustantiva o material que ha sido aplicada erróneamente o que no ha sido aplicada a consecuencia del yerro en la valoración probatoria. Revisaremos si se cumplen esos requisitos:

i) En cuanto a los medios de prueba que acusa como infringidos son: *1. Copia notariada de la ficha técnica 7.50-1.5LT VIKRANT-STARLUG AX 14PR K TT; con respectiva certificación y 2. Materialización del Catálogo Original electrónico de la Compañía Hulera Tornel S.A, fabricante y proveedor de los neumáticos de marca Jk Tyre tornel y vikrant*º ; y, *ª certificado emitido por el fabricante de los neumáticos, que constan a fs.76 y 80 de instancia*º . Por lo que el recurrente cumple con este requisito.

ii) Sobre la norma sobre valoración de prueba que ha sido infringida, denuncia sobre las dos primeras pruebas el art. 164 del COGEP, esto es que la prueba debe ser valorada en su conjunto, de acuerdo a las reglas de la sana crítica, y sobre la tercera prueba el art. 199 del COGEP, relacionado con la indivisibilidad de la prueba documental.

iii) Respecto de las normas denunciadas, la primera pregunta que nos hacemos al respecto es ¿el art. 199 del COGEP contiene un precepto jurídico aplicable a la valoración probatoria?

(exigencia del art. 268, numeral 4 del COGEP). Dicha norma está ubicada en el Capítulo III, Sección I sobre la prueba documental del COGEP cuyo título es ª presentación de documentosº, sobre los cuales, el argumento del recurso de casación es que, *ª El artículo en mención genera una regla para la valoración de la prueba en relación con la prueba documental, así, determina que el documento público ser valorado en su totalidad, de modo que no puede aceptarse cierta parte del documento e ignorarse ora parte del mismo. En el caso, el Tribunal Distrital solo extrae de los certificados la actividad comercial que realiza la Compañía Keytel S.A., sin embargo, no analiza el contenido de los certificados en relación a que los neumáticos, objeto de la Litis, son para camionetas, para lo cual se adjunta las respectivas fichas técnicas, lo cual no fue analizado por el Tribunal Distrital; de modo que, si bien los juzgadores analizaron una parte de estos elementos probatorios documentales no los analizaron de forma total en su amplitud, dejando sin análisis información relevante para la resolución del presente caso. En conclusión, los juzgadores omitieron una parte de los documentos públicos, al dividirlos, los antes referidos violentado la regla de valoración del artículo 199 del COGEPº*. Denuncia que cuestiona directamente, el valor otorgado a los certificados en sí, y que de ninguna manera comporta divisibilidad o fragmentación de los mismos, lo que evidencia la inconformidad en la forma que ha procedido los juzgadores en la formación de su elemento de convicción y no que hayan sido fragmentados como pretende hacernos ver el recurrente.

iv) Desechada dicha norma como de valoración probatoria, corresponde verificar si al amparo del art. 164 del COGEP, existe algún vicio en el fallo recurrido referente a los preceptos de valoración en ella contenidos, norma ésta sí, que conforme la jurisprudencia desarrollada por esta Sala Especializada, contiene preceptos jurídicos aplicables a la valoración probatoria y permite la activación del caso 4 del art. 268 del COGEP.

v) En consecuencia, para la demostración lógica y jurídica de la forma cómo ha sido violada la norma sobre valoración (3er. requisito), el argumento del recurrente se circunscribe a que: *ª El artículo en mención genera una regla para la valoración de la prueba y establece que los juzgadores deben expresar en su resolución la valoración de todas las pruebas existentes en el proceso a fin de justificar su decisión, es decir, se debió realizar un análisis de cada prueba que ha sido aportada al proceso. En el presente caso, el Tribunal de Instancia omite el análisis de las pruebas documentales antes detalladas.º* Esta Sala de Casación al respecto

tiene a bien aclarar que, la referida norma de manera textual en el inciso tercero señala que: *ª La o el juzgador tendrá obligación de expresar en su resolución, la valoración de todas las pruebas que le hayan servido para justificar su decisión.º* Bajo este enunciado normativo, es necesario advertir que el art. 164 del COGEP no establece que los juzgadores A quo, deban valorar todas las pruebas admitidas, sino sólo aquellas que le hayan servido para llegar a una decisión, situación que se evidencia en el fallo recurrido.

vi) Así las cosas, en la sentencia conforme queda expuesto en el análisis del caso 2, los jueces para formar su elemento de convicción, toman en consideración, la factura comercial No. F30099115 que amparó tanto la DAI No. 028-2022-70-00463944 (de ingreso inicial a régimen de depósito aduanero público) como la DAU No. 028-2022-10-00994797 (por nacionalización), que individualiza la mercancía importada, los certificados emitidos por el fabricante y el catálogo de los neumáticos en donde se indica que los mismos se pueden utilizar en camionetas - Light Truck *-que ambas partes concuerdan que significa ª camiones ligeros º , el actor lo reproduce en su demanda y así consta en los memorandos y demás actos administrativos que fueron practicados como pruebaº* . Además, considerando las experticias periciales y remitiéndose al art. 169 del COGEP, consideran que le corresponde al actor probar sus afirmaciones, y que, en este caso, *ª la parte actora no logró demostrar que los neumáticos importados correspondan a uso de automóviles de turismo incluidos los de tipo familiar.º* (7.4.2). En ese sentido, es evidente que, el juzgador acoge el informe pericial de la administración tributaria, para formar su elemento de convicción, incluso respecto de la alegada arbitrariedad en el cambio de partida arancelaria. (7.4.3) pues esto permitió afirmar en sentencia que *ª el actor no presentó probanza que con certeza identifique plenamente el producto en cuanto a su naturaleza y sus características, se ratifica que la subpartida específica determinada por la administración fue la procedente al tenor de lo señalado en las Reglas 1 y 6 de las Reglas Generales de Interpretación de Nomenclatura Arancelaria, lo que genera que se considere como debido el pago realizado por la Liquidación Complementaria No. 43194741.º* (7.4.4).

6.4.4. Consecuentemente, se verifica que, el fallo recurrido sí aplicó el art. 164 del COGEP pues el Tribunal de instancia llega a su decisión, justamente en el ejercicio de valoración de pruebas que fueron admitidas y practicadas en la audiencia de juicio, por tanto, no puede acusarse su falta de aplicación y menos con el razonamiento de la parte casacionista, que se

encuentra desvirtuado por la propia norma que exige valoración solo de las pruebas que le hayan servido para justificar su decisión. No habiéndose demostrado el error de derecho en la norma sobre valoración probatoria, no cabe el pronunciamiento sobre el efecto ª carambolaº, esto es la falta de aplicación de norma sustantiva (art. 140 del COPCI), pues ello es accesorio a él y su atención depende de que prospere el error de derecho en la valoración de prueba alegado.

Por lo expuesto, esta Sala de casación resuelve rechazar el recurso propuesto, puesto que no se configura el caso 4 del art. 268 del COGEP.

7. Decisión

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

7.2. NO CASAR la sentencia de 7 de mayo de 2024, las 08h17, dictada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, dentro del juicio de impugnación 09501-2023-00193.

7.3. Sin costas.

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

7.5. Actúe como Secretaria Relatora dentro de este proceso, la doctora Ligia Marisol Mediavilla en virtud de la Acción de Personal No. 838-UATH-2022-OQ, de 28 de julio de 2022.

Resolución de fácil comprensión

No se casa la sentencia, pues no se verifica la incongruencia frente a las partes alegada por el caso segundo, ni tampoco se verifica la violación de los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba denunciados por la actora, por el caso cuarto.

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL (PONENTE)

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL

GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO

JUEZ NACIONAL (E) (E)

Validar únicamente en FirmaEC.
Firmado electrónicamente por:
LIGIA MARISOL MEDIAVILLA



Mgs. Jaqueline Vargas Camacho
DIRECTORA (E)

Quito:
Calle Mañosca 201 y Av. 10 de Agosto
Atención ciudadana
Telf.: 3941-800
Ext.: 3134

www.registroficial.gob.ec

ML/MG

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

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

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