

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**

**09501-2021-00090, 13802-2021-00290,
17510-2019-00105**



274724815-DFE

Juicio No. 09501-2021-00090 RESOLUCION 712-2025

**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, jueves 16 de octubre del
2025, las 16h45.

Resolución de fácil lectura

La Sala especializada de lo Contencioso Tributario al analizar el vicio de falta de aplicación del segundo artículo innumerado a continuación del 162 de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador y del artículo innumerado a continuación del artículo 21 de Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas, ha considerado que no se ha producido el vicio propuesto, tanto más, las normas sí han sido aplicadas en el fallo. En tal virtud, ha resuelto no casar la sentencia impugnada.

VISTOS.- Comparece el abogado Joe Enrique Mayorga Bayas, procurador designado por la Directora Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, e interpone recurso de casación en contra del fallo dictado el 21 de febrero de 2022, a las 09h57, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, en el juicio de impugnación No. 09501-2021-00090.

1.- Competencia.- 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 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 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

DOCUMENTO FIRMADO
ELECTRÓNICAMENTE

Firmado por
DIEGO PATRICIO
GORDILLO
CEVALLOS
C=EC
L=QUITO
CI
0501385058

DOCUMENTO FIRMADO
ELECTRÓNICAMENTE

Firmado por
GILDA ROSANA
MORALES
ORDONEZ
C=EC
L=QUITO
CI
1710658640

DOCUMENTO FIRMADO
ELECTRÓNICAMENTE

Firmado por
GUSTAVO
ADOLFO
DURANGO VELA
C=EC
L=QUITO
CI
1703594588

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 14 de mayo de 2025, a las 08h40 (fj. 69 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 Durango Vela, Juez Nacional Encargado; y, Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional; 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 15 de octubre de 2025, a las 15h00.

3.- Antecedentes procesales.- 3.1.- Objeto de la controversia.- De la sentencia de instancia se desprende que la controversia radica en: *“i) ESTABLECER si la Resolución Administrativa impugnada en este juicio, incurre en falta de motivación; y las consecuencias jurídicas pertinentes; y, ii) ESTABLECER si la resolución administrativa impugnada en esta causa, es procedente y ajustada a derecho y si la ahora parte Actora, justifica el crédito tributario por concepto de impuesto a la renta e impuesto a la salida de divisas del 2017 y 2018 y si procede su devolución más los respectivos intereses de ley.”* (fs. 1624 vuelta expediente de instancia). **3.2.- Resolución impugnada.-** El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario en el fallo antes referido resolvió: *“DECLARAR PARCIALMENTE CON LUGAR LA DEMANDA presentada por la compañía SUPRAPLAST S.A., representada por su Gerente General y Representante Legal, el señor Blaz Sime Knezevic Nuques; en contra, de la Resolución Administrativa N°109012020RREC426382, notificada el 25 de noviembre de 2020, suscrita por la Directora Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas; y, en consecuencia, en la presente causa se ordena la devolución de la suma de US\$131.842,22 conforme la liquidación del*

cuadro N°11 del informe del perito Ing. Javier Silva Santiana, que aparece en las hojas 1523 y 1524 del expediente judicial, más los correspondientes intereses de Ley conforme el art. 22 del Código Tributario.º. (fs. 1627 vuelta expediente de instancia). **3.3.- Recurso de casación.-** Mediante escrito de fecha 25 de abril de 2022, 16h35, el procurador fiscal designado por la Directora Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, 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 falta de aplicación del artículo 101 de la Ley de Régimen Tributario Interno, del artículo innumerado segundo a continuación del 21 del Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas, del artículo innumerado a continuación del artículo innumerado añadido a continuación del artículo 162 de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador; y, de los numerales 1 y 2 de la Circular No. NAC-DGECCGC18-00000006, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 374 con fecha 23 de noviembre de 2018. **3.4.- Calificación.-** El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario calificó el recurso de casación en auto de 27 de abril de 2022, a las 11h33, en los términos de los artículos 266, 269 y 274 del COGEP y dispuso elevar el expediente a la Sala especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia. **3.5.- Admisión.-** En auto de 22 de enero de 2025, las 11h24, el doctor Marco Vinicio Albán Zambonino, Conjuez de la Sala, dispuso a la parte recurrente que aclare y complete su recurso en un término de cinco días. (fs. 19 y 19 vuelta expediente de casación). Posteriormente, mediante escrito de 29 enero de 2025, 16h42, el procurador judicial de la institución recurrente presenta el escrito completando y aclarando su recurso. Finalmente, en auto de 11 de febrero de 2025, las 11h14, el referido Conjuez de la Sala, resolvió admitir el recurso de casación propuesto en los siguientes términos: *“8.1. ADMITIR el recurso de casación presentado a nombre de la DIRECTORA ZONAL 8 DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS (SRI), a través de su procurador judicial; por los cargos con sustento en el quinto del artículo 268 del COGEP, de la siguiente manera: Falta de aplicación: Tercer párrafo del segundo artículo innumerado a continuación del Art. 162 de la Ley para la Equidad Tributaria en el Ecuador. Primer artículo innumerado a continuación del Art. 21 del Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas.º.* (fs. 53 - 55 expediente de casación).

4.- Fundamentación del recurso de casación.- 4.1. La institución recurrente para fundamentar su recurso señala que el Tribunal A quo no realiza una exhaustiva revisión del acto impugnado para solventar la corrección de los mal llamados ^a errores^º alegados por la parte actora, hace reclasificación contable, sin embargo, no argumenta respecto a que el ISD reclasificado, ya había sido utilizado como gasto, lo cual contraviene la norma establecida para las devoluciones de los créditos del referido impuesto. Indica que esto condujo a que el Tribunal incurra en el yerro, por no aplicar norma

sustantiva en su sentencia y establecer que el actor tiene derecho a la devolución del crédito tributario por concepto del Impuesto a la Salida de Divisas, en los términos del segundo artículo innumerado agregado a continuación del artículo 162 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria. (fs. 1632 vuelta expediente de instancia). **4.2.-** A su vez, menciona que el segundo yerro del Tribunal A quo se verifica cuando afirma que la declaración sustitutiva presentada por el contribuyente no pretende modificar los resultados del proceso de devolución, puesto que hay norma expresa que no permite la atender dicha petición conforme a lo dispuesto en el segundo artículo innumerado agregado a continuación del artículo 162 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador. También menciona que el tercer yerro evidenciado se refleja en la confusión que hace el Tribunal A quo al indicar que el actor podía consignar y, al mismo tiempo, solicitar la devolución del crédito tributario, lo que implica la falta de aplicación del artículo innumerado agregado a continuación del artículo 162 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador. (fs. 1633 expediente de instancia). **4.3.-** Señala que para tener claro por qué está aplicando equivocadamente el segundo artículo innumerado agregado a continuación del artículo 162 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, hay que revisar su tenor literal íntegro, por cuanto el Tribunal A quo consideró que era un error el haber consignado el ISD pagado en las importaciones de la compañía, declarado por el actor en la declaración original. De lo anterior, destaca que el Tribunal A quo no aplicó el segundo artículo innumerado a continuación del artículo 162 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, toda vez que no podía considerar un error el haber consignado el ISD pagado en la importación de bienes como gasto deducible en su declaración, sin tomar en cuenta que la misma norma preveía que el contribuyente estaba obligado a escoger solamente una de las opciones. (fs. 1633 expediente de instancia). **4.4.-** Concluye el recurso indicando que el actor debía escoger tres caminos respecto al ISD pagado en la importación de bienes: cargárselo como gasto, compensarlo con el Impuesto a la Renta o en anticipo causado, o solicitar la devolución del crédito tributario. Siendo así, indica que como se observa de la declaración original y de la declaración sustitutiva presentadas por el actor, siempre mostró su voluntad de cargarse ese ISD al gasto. Por lo tanto, señala que siendo tal el hecho probado en el juicio y obviado por el Tribunal A quo, generó que en sentencia se aplique equivocadamente el derecho a la devolución a favor del contribuyente, sin tomar en consideración la prohibición expresa de la norma. (fs. 1633 expediente de instancia). **4.5.-** La institución recurrente en su escrito que completa el recurso menciona que en el numeral 7.7.5 de la sentencia que se recurre, el Tribunal A quo basa su decisión considerando que la parte actora realizó en su contabilidad un reclasificación del Impuesto a la Salida de Divisas, pasando de haber sido en un inicio considerado como "costo/gasto deducible", por lo que, a decir del Tribunal no existe normativa jurídica que prohíba la corrección de errores, el Tribunal A quo realiza el respectivo control de legalidad no solo de lo actuado por la Administración Tributaria sino también de la pretensión del

actor, para cuyo efecto debió verificar, primero, que el presente caso se trate efectivamente de un error, es decir, que haya existido ausencia de voluntad del contribuyente en aplicar al gasto el ISD pagado en las importaciones. Señala que de ser tal el caso, debió verificar si la enmienda se realizó en la forma y en el tiempo previstos por la ley, esto es, informar a la entidad competente, esto es, a la Superintendencia de Compañías las modificaciones de su contabilidad, mediante una declaración sustitutiva y notificada a la Administración Tributaria dentro del año de presentada la declaración que contenía el supuesto error. De esta manera hace énfasis en que ninguno de estos presupuestos se cumplió por parte del actor. (fs. 45 expediente de casación). **4.6.-** Expone que el Tribunal A quo afirma que en la legislación tributaria no hay limitación alguna para ejercer el derecho a la devolución por pagos en exceso y que con la sola declaración del impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2018 se puede comprobar y se estaría justificando el derecho a la devolución del crédito tributario, sin considerar que para tal efecto el actor debió seleccionar una de las opciones que la norma tributaria prevé. Indica que en la conclusión el Tribunal A quo indica que el contribuyente podía modificar su contabilidad por el simple hecho de considerarse un saldo pagado en exceso para el contribuyente este crédito tributario, lo cual, no va acorde a lo dispuesto en las normas tributarias, hecho que implica la falta aplicación del primer artículo innumerado agregado a continuación del artículo 21 del Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas. (fs. 47 vuelta expediente de casación). **4.7.-** Señala que resulta evidente que el Tribunal tenía que haber aplicado el primer artículo innumerado agregado a continuación del artículo 21 del Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas conforme lo indicado en dicha norma, es decir, que de verificarse que se había optado por considerar los valores que se requiere su devolución como gasto deducible en la declaración de Impuesto a la Renta, no cabía derecho a la devolución del ISD, por cuanto de la utilidad neta de las ventas se tiene que pagar el Impuesto a la Renta del 22% y de ésta se da el 15% de participación a trabajadores, entonces si el contribuyente quiere cambiar su costo de venta, todos los demás valores de la declaración original se modifican, lo cual genera doble beneficio al utilizar el ISD para disminuir el impuesto causado en la declaración anual de Impuesto a la Renta y a su vez solicitar su devolución como crédito tributario. (fs. 48 expediente de casación). **4.8.-** Hace énfasis en que el Tribunal A quo, sin considerar que dichos cambios en la contabilidad del actor deben constar en la información presentada ante la Superintendencia de Compañía, lo cual, deja abierta la posibilidad de que los contribuyentes por el simple hecho de indicar que habrían cometido un error al momento de elegir si el ISD en alguna de las formas establecidas en el primer artículo innumerado a continuación del 21 del Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas, pueden cambiar en cualquier momento la elección del ISD una vez de haber sido utilizado en todo o en parte en la respectiva declaración del ejercicio económico corriente, generando un doble beneficio, por lo que no debió haber sido aplicado artículo 19 de la Ley de Régimen Tributario Interno por parte del Tribunal

A quo, y más aún cuando no se ha demostrado el cumplimiento de los requisitos que prevé las normas contables de la NIC 8. Señala que la falta de aplicación del primer artículo innumerado a continuación del artículo 21 del Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas (primer párrafo y primer numeral), hizo que el Tribunal acogiera como válida la pretensión del contribuyente respecto a la reclasificación del ISD como crédito tributario para que se considere como crédito tributario y se genere también la devolución por pago en exceso, declarando con lugar la demanda. Indica que si el Tribunal A quo hubiera aplicado lo dispuesto en el primer artículo innumerado a continuación del artículo 21 del Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas (primer párrafo y primer numeral), hubiera resuelto la presente causa sin lugar, al evidenciar que una reclasificación no es viable cuando ya ha sido escogida una de las opciones en el ISD. (fs. 48 vuelta expediente de casación). **4.9.-** Así, también indica que el Tribunal señala que el pago del Impuesto a la Salida de Divisas corresponde a valores pagados en exceso, al respecto cabe indicar que, de conformidad con lo previsto en el Art. 122 del Código Tributario, nuestra legislación ha reconocido varias causas por las que se puede configurar un pago indebido, estas son: a) El que se realice por un tributo no establecido legalmente; b) El que se realice por un tributo del que haya exención por mandato legal; c) El efectuado sin que haya nacido la respectiva obligación tributaria; y, d) Aquel que se hubiere satisfecho o exigido ilegalmente o fuera de la medida legal. Menciona que respecto al pago en exceso la jurisprudencia ha sentado parámetros para que haya lugar a la devolución de tributos pagados en exceso, señalando que se debe reunir dos condiciones sine qua non: 1. Que efectivamente se demuestre haberse realizado el pago; y, 2. Que dicho pago resulte en demasía al que realmente debió cancelarse y justamente por esta segunda condición, no cabe devolver lo que pretende el interesado sin que justifique su pretensión. (fs. 50 vuelta expediente de casación). **4.10.-** Concluye indicando que el pago realizado no ha sido satisfecho o exigido ilegalmente por haber sido establecido a través de un acto legítimo de determinación tributaria; así como tampoco ha sido exigido fuera de la medida legal, toda vez que el pago ha sido realizado en función del pago del Impuesto a la Renta del periodo fiscal 2018 presentado en el tiempo, en la forma y con los requisitos que la ley exige, que se encontraban vigentes a la fecha de presentación de la declaración; de igual manera, el pago tampoco ha sido realizado por un tributo no establecido legalmente, puesto que se encontraban previstos en el Código Tributario, vigentes a la fecha de presentación de la declaración del impuesto a la Renta conforme lo exige el Art. 87 y siguientes del Código Tributario; en igual sentido, respecto de los tributos pagados no se ha encontrado prevista exención legal alguna; y, finalmente en el presente caso la obligación tributaria ha nacido legalmente, tomando en cuenta el art. 1 y siguientes de la Ley de Régimen Tributario Interno. (fs. 50 vuelta expediente de casación). **4.11.- Contestación al recurso.-** Corrido traslado con el recurso admitido, mediante escrito presentado el 17 de marzo de 2025, 10h45, comparece el abogado Cristian Paul Guzhñay Zurita, en calidad de abogado designado por el señor

Blaz Sime Knezevic Nuques, Gerente General y representante legal de la compañía SUPRAPLAST S.A., para dar contestación al recurso interpuesto y menciona que la sentencia establece la pertinencia de aplicar los criterios al caso en disputa a pesar de textualmente no plasmar el contenido del segundo artículo innumerado a continuación del artículo 162 de la Ley de Reforma para la Equidad Tributaria en el Ecuador, sí aplica su contenido, mismo que contiene la prohibición del doble aprovechamiento como crédito tributario por Impuesto a la Salida de Divisas, que en el caso sub judice de la compañía SUPRAPLAST S.A. se verificó que tal situación no ocurrió. Se debe destacar que el Tribunal A quo estableció como hecho probado que SUPRAPLAST S.A. no se benefició del ISD primero como ^agasto^o y luego como ^acrédito tributario^o, sino que reclasificó sus cuentas y por ello incluso pagó las diferencias por Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal en cuestión, por lo que no tiene cabida una supuesta falta de aplicación de la norma aludida y, por lo tanto, no se configura el vicio alegado por el Servicio de Rentas Internas. (fs. 63 expediente de casación). **4.12.-** Señala que el Tribunal A quo omite aplicar lo dispuesto en la norma, que dispone claramente que el contribuyente podrá elegir entre una de las opciones otorgadas en dicha disposición legal, utilizar el Impuesto a la Salida de Divisas como crédito tributario para el pago del Impuesto a la Renta. Indica que para desvirtuar la procedencia de la causal invocada por el Servicio de Rentas Internas es importante mencionar en primer lugar, el error técnico en la construcción del yerro, y es que se pretende alegar una falta de aplicación de la norma, sin embargo, es claro que el Tribunal A quo sí aplica la norma, lo cual plasma en el acápite 7.7.4) de la sentencia recurrida. (fs. 64 vuelta expediente de casación). **4.13.-** Concluye mencionando que si bien el artículo innumerado después del 21 del Reglamento al Impuesto a la Salida de Divisas dispone que el contribuyente de dicho impuesto puede elegir una de las siguientes opciones: 1. Considerar dichos valores como gastos deducibles; 2. Utilizar dichos valores como crédito tributario para el pago del Impuesto a la Renta causado o su anticipo; o, 3. Solicitar la devolución de dichos valores; salta a la vista, que el vicio acusado de falta de aplicación de esta norma, guarda estrecha relación con la fundamentación realizada en relación al caso tratado en el acápite anterior, sobre la falta de aplicación del artículo innumerado segundo a continuación al artículo 162 de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria. (fs. 65 expediente de casación).

5.- Delimitación del problema jurídico.- 5.1.- En base a los argumentos esgrimidos por la institución recurrente, corresponde determinar si la sentencia impugnada ha incurrido en el caso quinto del artículo 268 del COGEP, por el vicio de falta de aplicación del tercer párrafo del segundo artículo innumerado a continuación del artículo 162 de la Ley para la Equidad Tributaria en el Ecuador y del primer artículo innumerado a continuación del artículo 21 del Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas.

6.- Análisis del Tribunal de Casación.- 6.1.- 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 el caso quinto del artículo 268 del COGEP, admitido por el Conjuer de la Sala, analizará las normas propuestas de manera conjunta por cuanto los cuestionamientos están formulados de forma correlacionada y mantienen la misma línea argumentativa. Al efecto, se considera:

6.2.- 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. **6.2.1.- 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.¹ **6.2.2.-** Las normas señaladas como infringidas son: **a) Segundo artículo innumerado a continuación del artículo 162 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador.-** ^a *Tarifa del Impuesto.- La tarifa del Impuesto a la Salida de Divisas es del 5%. (...). Art. (1/4).- Los pagos por Impuesto a la Salida de Divisas, susceptibles de ser considerados como crédito tributario para el pago del Impuesto a la Renta, de conformidad con el artículo anterior, que no hayan sido utilizados como tal respecto del ejercicio fiscal en que se generaron o respecto de los cuatro ejercicios fiscales posteriores, podrán ser objeto de devolución por parte del Servicio de Rentas Internas, previa solicitud del sujeto pasivo. Esta solicitud se receptorá una vez que el contribuyente haya presentado la correspondiente declaración de Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal en que se efectuaron dichos pagos de ISD. El Servicio de Rentas Internas, de ser procedente, dispondrá la devolución del impuesto pagado, ordenando la emisión de una nota de crédito, la cual será libremente negociable en cualquier tiempo, y será utilizada para pagar el impuesto a la renta dentro del plazo previsto en el inciso anterior. Esta devolución no procederá respecto de los valores de ISD considerados como gastos deducibles, en la respectiva declaración de Impuesto a la Renta.*^o.

b) Primer artículo innumerado a continuación del artículo 21 del Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas.- ^a *Art. Base imponible^{1/4}- Cuando el Impuesto a la Salida de Divisas susceptible de ser considerado como crédito tributario para el pago del Impuesto a la Renta causado, no haya sido utilizado como tal, en todo o en parte, en la respectiva declaración del*

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

ejercicio económico corriente, el contribuyente de dicho impuesto podrá elegir entre una de las siguientes opciones: 1. Considerar dichos valores como gastos deducibles únicamente en la declaración de impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio económico en el que se generaron los respectivos pagos de ISD; 2. Utilizar dichos valores como crédito tributario para el pago del Impuesto a la Renta causado en el ejercicio fiscal en que se generaron o en los siguientes cuatro años; o, 3. Solicitar la devolución de dichos valores al Servicio de Rentas Internas, dentro del siguiente ejercicio fiscal respecto del cual el pago fue realizado o dentro de los cuatro ejercicios posteriores, en la forma y cumpliendo los requisitos que establezca la Administración Tributaria...°.

6.3.- La casacionista para fundamentar su recurso señala, en resumen, que la falta de aplicación del segundo artículo innumerado a continuación del 162 de la LRPETE, hizo que el Tribunal acogiera como válida la pretensión del contribuyente respecto a la reclasificación del ISD como crédito tributario, para que se considere como tal y se genere también la devolución por pago en exceso. Afirma que el Tribunal A quo basa su decisión considerando que la parte actora realizó en su contabilidad una reclasificación del ISD, siendo que inicialmente era considerado como ^acosto/gasto deducible°, porque el Tribunal considera que no existe normativa jurídica que prohíba la corrección de errores. Señala que los contribuyentes pueden en cualquier momento cambiar la elección del ISD utilizado inicialmente como gasto deducible en las declaraciones del Impuesto a la Renta como crédito tributario por el simple hecho de evidenciar un supuesto error fuera de los términos establecidos en las normas tributarias, deja abierta la posibilidad de que los contribuyentes por el simple hecho de indicar que habrían cometido un error al momento de elegir el ISD como gasto deducible puedan cambiar en cualquier momento la elección del ISD, una vez de haber sido utilizado en todo o en parte en la respectiva declaración del ejercicio económico corriente, generando un doble beneficio. **6.3.1.-** Al referirse a la falta de aplicación del primer artículo innumerado a continuación del artículo 21 del Reglamento para la Aplicación del ISD señala que la norma lo que hace es facultar al contribuyente para escoger una de las opciones ahí establecidas cuando no hubiere utilizado el ISD. Por lo que, una vez escogida esta opción, el contribuyente no tiene nuevamente opción a escoger posteriormente ni a pretexto de un ^aerror contable°. Lo que establece esta norma es la posibilidad de que el contribuyente escoja o decida entre cualquiera de las formas de efectivizar el crédito tributario por pagos de ISD: cargárselo como gasto, compensarlo con el impuesto a la renta o en anticipo causado, o solicitar la devolución del crédito tributario. **6.4.-** En observancia del yerro alegado con sustento en el caso quinto del artículo 268 del COGEP, esto es, error *in judicando*, se inicia el análisis a partir de los hechos probados en instancia. Así, del fallo impugnado se desprenden los siguientes hechos probados: **i.** El acto administrativo impugnado en esta causa está formalmente motivado. (fj. 1626). **ii.** La actora se encontraba dentro del término establecido en el artículo 305 del Código Tributario para presentar su solicitud de pago en exceso y solicitar el saldo del crédito tributario de ISD. (fj. 1627). **iii.** Los rubros

considerados como crédito tributario por la actora corresponden al ISD pagado en las importaciones de bienes cuyas partidas arancelarias se encuentran en el listado emitido por el Comité de Política Tributaria. **iv.** El Tribunal acoge expresamente el informe pericial del Ing. Javier Silva Santiana. (fj. 1627). Las conclusiones del informe son: 1. La declaración sustitutiva correspondiente al ejercicio 2017 presentada por la actora es concordante con lo que refleja su contabilidad en relación al crédito tributario generado por ISD. 2. Las importaciones de la actora durante los años 2017 y 2018 se encuentran soportadas y son sujeto de crédito tributario por ISD. 3. La información constante en asientos de diario y mayores contables relacionadas a las retenciones de ISD y generación del crédito tributario es concordante con lo reflejado en la declaración original presentada por la actora respecto al casillero 862 ^a crédito tributario por ISD generado en el ejercicio fiscal declarado^o y al casillero 863 (crédito tributario por ISD generado en ejercicios fiscales anteriores^o). 4. En la liquidación realizada por el perito de los ejercicios fiscales 2017 y 2018 se evidencia que existe un valor a favor de la actora que debe ser reconocido y devuelto por la suma de USD. \$131.842,23. **6.5.-** Esta Sala especializada 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. Así las cosas, la casacionista acusa al fallo de falta de aplicación del segundo artículo innumerado a continuación del artículo 162 de la Ley para la Equidad Tributaria en el Ecuador y del primer artículo innumerado a continuación del artículo 21 del Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas, siendo que revisado el fallo impugnado se advierte con claridad que los juzgadores han aplicado expresamente las normas en cuestión en el considerando 7.7.4 en los siguientes términos: *"... En el presente caso, la accionante se encontraba dentro del término establecido en el artículo 305 del Código Tributario para presentar su solicitud de pago en exceso y solicitar el saldo del crédito tributario de ISD en los términos que establece el segundo artículo innumerado a continuación del artículo 162 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, en concordancia con el numeral 3 del primer artículo innumerado a continuación de artículo 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 emitido por el Comité de Política Tributaria; así lo ha ratificado el perito insinuado por la accionante a través de su informe y la sustentación efectuada dentro de esta audiencia de juicio, donde se valida que la compañía cuenta con los sustentos documentales necesarios para el reconocimiento del crédito tributario de ISD. También hay que tener en cuenta que la legislación en materia tributaria no prevé limitación alguna para ejercer el derecho a la devolución de los valores*

pagados en exceso, pues basta que se configure el presupuesto legal esto es, que el pago resulte en demasía en relación con el valor que debió pagarse al aplicar la tarifa respectiva sobre la base imponible (artículo 123 del Código Tributario), en este caso, del Impuesto a la Renta.º. Es decir, las normas acusadas de falta de aplicación sí han sido aplicadas en el fallo impugnado a efectos de motivar la resolución que se adopta. El error cometido por la casacionista al fundamentar su recurso no puede ser subsanado por esta Sala de Casación y constituye un elemento suficiente para rechazar el recurso propuesto. De modo tal que, en atención a la formalidad del recurso de casación y la técnica casacional que corresponde en estos casos, este Tribunal está impedido de suplir la deficiencia detectada o corregir las fallas en que ha incurrido la casacionista en su recurso; tanto más, no se advierte que las normas en cuestión hayan incurrido en el vicio de falta de aplicación que ha sido alegado. Sin embargo de lo dicho, se realiza el siguiente análisis: **6.5.1.-** En el fallo recurrido no se realiza análisis alguno respecto de los valores considerados como gastos deducibles, tanto más no se establece como hecho probado que haya existido un doble beneficio, sino que los juzgadores distritales después del ejercicio de valoración probatoria y acogiendo el informe presentado por la parte actora, han determinado que los rubros considerados como crédito tributario corresponden a ISD pagado en importaciones de bienes, siendo que la compañía cuenta con los sustentos documentales necesarios para el reconocimiento del crédito de ISD. Así, los juzgadores de instancia consideran que era posible efectuar la reclasificación en la contabilidad de la actora con base en los lineamientos permitidos por las normas contables, por lo que considera que era pertinente realizar la corrección del error, pues la contabilidad de los contribuyentes es la que refleja los resultados de los ejercicios fiscales. A todo ello se suma que, el recurrente en su línea argumentativa sobre la cual construye el vicio, asevera que al caso sub lite el contribuyente ha obtenido un doble beneficio puesto que también habría utilizado dichos valores como gasto deducible en el Impuesto a la Renta, lo cual no constituye un hecho probado o no controvertido en sentencia conforme lo requiere la técnica casacional por el caso 5 del artículo 268 del COGEP. Finalmente, hay que señalar que esta Sala especializada ya se ha pronunciado con anterioridad respecto del segundo artículo innumerado a continuación del artículo 162 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador y del primer artículo innumerado a continuación del artículo 21 del Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas, considerando que las normas establecen la posibilidad de emplear una de las opciones previstas en tales artículos, sin que se pueda aprovechar simultáneamente de dos o tres de ellas. Asimismo, esta Sala ya ha señalado que en estos casos, debe existir un análisis en sede administrativa y judicial, sobre la existencia de un posible doble beneficio, sin embargo no se observa aquello de los hechos probados en el caso en análisis. La conclusión a la que se ha llegado en este fallo, obedece a la técnica casacional al confrontar el fallo recurrido con el vicio alegado y sustentado por el recurrente y no significa necesariamente que esta Sala se encuentre de acuerdo con el análisis del fallo de instancia.

En tal virtud, no se ha producido una falta de aplicación de las normas acusadas y se rechaza el recurso interpuesto.

7.- Decisión

7.1.- 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:**

7.2.- NO CASAR el fallo impugnado dictado el 21 de febrero de 2022, a las 09h57, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, en el juicio de impugnación No. 09501-2021-00090.

7.3.- 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.

7.4.- Sin costas.

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

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

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL



Validar únicamente en FirmaEC.
Firmado electrónicamente por:
**GILDA MARISOL
MEDIAVILLA**



274927497-DFE

Juicio No. 13802-2021-00290

RESOLUCION 715-2025

**JUEZ PONENTE: MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA, JUEZA 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,

lunes 20 de octubre del 2025, las 13h20. 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. 13802-2021-00290.

1. Antecedentes procesales

1.1. En el caso puesto en nuestro conocimiento, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Administrativo y Tributario con sede en el cantón Portoviejo, provincia de Manabí, estableció el objeto de la controversia: "Determinar si procede o no SE DEJE SIN EFECTO LEGAL LA RESOLUCIÓN No. NAC-RRRRRVC21-00000031, emitida el 17 de febrero del 2021, y notificada el 22 del mismo mes y año, dictada por la Econ. Marisol Andrade Hernández, en su calidad de Directora General del Servicio de Rentas Internas y en consecuencia la LIQUIDACIÓN DE PAGO No. 13201906500233174, POR DIFERENCIAS EN LA DECLARACIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO DEL EJERCICIO FISCAL 2013, notificada el 25 de febrero del 2019° (sic)

1.2. En la sentencia recurrida se resolvió aceptar la demanda por la compañía VISIONCONSTRUCCIONES S.A., anteriormente ALVAREZ CEDENO CONSTRUCCIONES ALVAREZCONSTRUC S.A., en contra de la Directora General del Servicio de Rentas Internas; y, dispone: Dejar sin efecto legal la Resolución No. NAC-RRRRRVC21-00000031, emitida en fecha 17 de febrero del 2021, y notificada el 22 del mismo mes y año, dictada por la Econ. Marisol Andrade Hernández; y como consecuencia jurídica de ello se deja sin efecto legal el contenido de la Liquidación de pago No. 13201906500233174 por Diferencias en las declaraciones del impuesto al valor agregado del ejercicio fiscal 2013.

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

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

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

1.3 El Servicio de Rentas Internas, interpone recurso de casación contra la sentencia de 28 de febrero del 2023, a las 14h49, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Portoviejo, provincia de Manabí; dentro del juicio No. 13802-2021-00290, argumentando el caso 5 del art. 268 del ^aCOGEP°.

La compañía VISIONCONSTRUCCIONES S.A., anteriormente ALVAREZ CEDEÑO CONSTRUCCIONES ALVAREZCONSTRUC S.A., presentó demanda en contra de la Resolución No. NAC-RRRRRV21-00000031 emitida el 17 de febrero del 2021, notificada el 22 del mismo mes y año, suscrita por la Directora General del Servicio de Rentas internas, que resuelve confirmar el contenido de la Liquidación de Pago No. 13201906500233174 por Diferencias en las Declaraciones del Impuesto al Valor Agregado del Ejercicio Fiscal 2013.

1.4. Mediante auto de 12 de marzo del 2025 a las 10h14, el doctor Juan Francisco Martínez Castillo, Conjuez Nacional de la Corte Nacional de Justicia, admitió el recurso de casación interpuesto por el caso 5 del art. 268 del COGEP; por aplicación indebida de la sentencia dictada en el recurso de casación 64-2001 (RO 265 3-febrero 2004) que devino en la falta de aplicación de los artículos 94 numeral 2 del Código Tributario, y 61 de la Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo y Estabilidad y Equilibrio Fiscal.

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 13802-2021-00290, efectuado por la Presidencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, el 14 de mayo de 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 17 de octubre de 2025 a las 11h00.

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1. El casacionista en la fundamentación del recurso señala que en la especie, la sentencia de instancia incurre en el caso 5 del art. 268 del COGEP. Que el modo de infracción cometido por el Tribunal A quo se dio por aplicación indebida de la sentencia dictada dentro del Recurso de Casación No. 64-2001, fallo de triple reiteración de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Ex Corte Suprema de Justicia. Que es decir, cuando se acusa por este cargo, se alega que hubo error in iudicando, ya sea por falta de aplicación, indebida aplicación o errónea interpretación de normas sustantivas o de precedentes jurisprudenciales; en la especie, se evidencia, que el juzgador subsumió los hechos controvertidos a una norma sustantiva impertinente, debiendo haber aplicado otra normativa acorde a los hechos que se encontraban impugnados, y los que, a falta de impugnación, se consideraban hechos probados, en razón de la ejecutoria y validez de los actos administrativos, de conformidad a lo

establecido en los arts. 163.1 y 329 del COGEP. Que el modo de infracción cometido por el Tribunal A quo se dio por aplicación indebida de la sentencia dictada en el recurso de casación No. 64-2001. Que este vicio se evidencia cuando la Sala concluye que al no existir ocultación u omisión de renta alguna, no menciona la procedencia de aplicar el numeral 2 del artículo 94 del Código Tributario, considerando la declaración como incompleta, y se vuelve a evidenciar el modo cuando aplica una sentencia que no regula de forma alguna lo estipulado en la Disposición Interpretativa contenida en el artículo 61 de la Ley de Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo y Estabilidad y Equilibrio Fiscal, siendo que se debió aplicar el artículo 94.2 del Código Tributario que establece que cuando la declaración no se haya declarado en todo o en parte el tributo. Que respecto a la carga de la prueba por parte de la Administración Tributaria; al realizar la determinación de las Declaraciones de IVA por parte del sujeto pasivo, detectó que había registrado gastos que se consideraban inexistentes, toda vez que las empresas y personas naturales quienes supuestamente fungían como proveedoras, mantenían una variedad de inconsistencias entre su actividad, falta de personal, activos, maquinaria, entre otras, versus la cantidad y valor de los bienes y servicios supuestamente proveídos. Que el sujeto pasivo al realizar la impugnación del acto administrativo en sede judicial, ataca principalmente al hecho de que la facultad determinadora de impuestos se encontraba caducada, y que la misma se encontraba con vicios de falta de motivación, sin realizar una impugnación versus el análisis realizado por la Administración Tributaria a los supuestos proveedores, los cuales fueron declarados como inexistentes o fantasmas, en resoluciones que son actos administrativos calificadores, y no norma sustantiva sine qua non para que la Administración Tributaria desconozca sus transacciones como inexistentes. Que en vista de que la Litis se traba sobre la supuesta caducidad, y que el subsidiario argumento de falta de motivación no fue aceptado, era obligación del Tribunal aplicar un control de legalidad, revisando los actos administrativos aportados por la Administración Tributaria como requisito para la presentación de la contestación de la demanda que forman parte del expediente, y tomar en consideración el análisis realizado en el acto administrativo impugnado, sin necesidad de que sea objeto de práctica de prueba, puesto que al no haberse objetado la existencia de las transacciones, se convertía en un hecho probado. Que además el Tribunal aplica un fallo de triple reiteración que no tiene relación al objeto de la litis, puesto a que no existe contradicción alguna con respecto a los ingresos, sino más bien existe un registro de transacciones inexistentes o

supuestas con proveedores inexistentes, ante lo cual aplica una sentencia que no es un fallo de triple reiteración que reduce el alcance de la disposición interpretativa incorporada en el art. 61 de la Ley de Fomento Productivo, Atracción e Inversiones, Generación de Empleo y Estabilidad y Equilibrio Fiscal. Que la Disposición Interpretativa en ninguna parte limita a que las transacciones se sustentarán en empresas fantasmas y que estas debieran ser declaradas como tal, sino que además incluye las transacciones realizadas con proveedores inexistentes o supuestos, de los cuales, en el acto administrativo impugnado, se dejó debidamente motivado las razones por las que se consideraban transacciones inexistentes, lo cual no es un hecho controvertido en esta causa, ya que el acervo normativo vigente en el ejercicio fiscal determinado bastaba para que las transacciones reportadas se las considerará inexistentes, dejando de aplicar artículos pertinentes para establecer que la facultad determinadora de la Administración Tributaria no se encontraba caducada, como lo son el artículo 94.2 del Código Tributario y el artículo 61 de la Ley de Fomento Productivo, Atracción e Inversiones, Generación de Empleo y Estabilidad y Equilibrio Fiscal. Que se detalla los considerandos QUINTO y sus numerales; y, SEXTO. Que de lo expuesto en los considerandos mencionados, se determina la extraña exégesis, error in iudicando del Tribunal, y evidenciado abundantemente en este escrito, fue de tal trascendencia, que, solamente con base en dicho razonamiento, el órgano jurisdiccional resolvió aceptar la demanda y declarar la nulidad de la Liquidación de Pagos impugnada. Que por lo expuesto solicita que se conceda el recurso conforme a la Ley.

4.2. La compañía VISIONCONSTRUCCIONES S.A., en su contestación al recurso planteado argumenta: Que el recurrente presenta un recurso de casación basándose en el caso quinto del art. 268 del COGEP, específicamente en la ^a Aplicación Indebida de la Sentencia dictada en el recurso de casación 64-2001 (RO 265, de 3 de febrero de 2004). Que expone que existe una aplicación indebida de dicha sentencia básicamente porque la Sala concluye que al no existir ocultación u omisión de renta alguna, no menciona la procedencia de aplicar el numeral 2 del artículo 94 del Código Tributario, así mismo agrega que ^a el Tribunal aplica un fallo de triple reiteración que no tienen relación al objeto de la litis, puesto que no existe contradicción con respecto a los ingresos, sino más bien, existe un registro de transacciones inexistentes o supuestas con proveedores inexistentes, ante lo cual aplica una sentencia que no es un fallo de triple reiteración^{1/4}°. Que consta en el proceso de instancia que la obligación tributaria discutida en la presente causa es el IVA con afectación a los meses de junio, septiembre y

octubre del año 2013, por ende resulta inapropiado exponer en el recurso de casación la existencia o no de ^aINGRESOS^o pues para efectos del IVA lo que ocurre son transferencias de bienes o servicios graficados en ventas o adquisiciones. Que expone el SRI una evidente contradicción en la justificación de su causal de casación, pues por un lado señala que se aplicó un fallo de triple reiteración como fundamento de la sentencia recurrida cosa que no existió, sino que se emite una sentencia en concomitancia a la valoración conjunta de los medios de prueba actuados (5.8 de la sentencia) y por otro lado manifiesta que se aplica como fundamento de la decisión de la causa una sentencia que no es un fallo de triple reiteración (re. Segundo párrafo de página 5 del escrito de casación). Que lo cierto es que en la sentencia se procede a desarrollar en el considerando Quinto, todas las razones por las cuales se considera caducada la facultad determinadora de los tributos, coligiéndose que el caso No. 150-2009, el caso No. 122-2008; Recurso No. 237-2012, Recurso No. 64-2001, son únicamente insumos de una línea racional que junto a los medios de prueba actuados (No. 46 de la sentencia) sirven para construir criterio. Que se detalla el considerando 5.6. que los casos empleados por el Tribunal de instancia son ilustrativos y aclaratorios, más no autónomos y trascendentales para fundar la decisión adoptada. Que el Tribunal ha establecido que el contribuyente no ha efectuado un acto de ocultamiento, sino que por el contrario el sujeto pasivo ha registrado e informado a la administración tributaria a través de la declaración, la cuantía de las compras y adquisiciones, ante lo cual el sujeto activo tenía la posibilidad de cuestionar y verificar, desde el día siguiente a la fecha de la presentación de la declaración, los valores consignados por esos conceptos, a diferencia de lo que ocurre cuando el contribuyente oculta un tipo de rubro gravado con tarifa 12% o distinta, caso en el cual el plazo de control se extendía a los seis años, en función del esfuerzo que debe realizar la administración tributaria para descubrir actividad o rubro emitida u ocultada. Que la sentencia dictada por el Tribunal, concluye en que el SRI, no ha podido sostener sus asertos instaurados en la contestación a la demanda, así como tampoco ha podido acreditar los hechos imponibles en los que se sustentaba el acto determinativo, pues como consta en el numeral 47, la Administración Tributaria no anunció ni practicó, medio de prueba alguna que pueda soportar sus dichos, quedando los mismos como meros enunciados. Por todo lo expuesto solicita desechar el recurso de casación propuesto por el SRI.

5. Problema jurídico

Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación, incurre en: el caso 5 del art. 268 del COGEP, por aplicación indebida de la sentencia de la Corte Nacional de Justicia, en recurso de casación del No. 64-2001 (RO 265 3-febrero 2004); que devino en la falta de aplicación del artículo 94 numeral 2 del Código Tributario, y del artículo 61 de la Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo y Estabilidad y Equilibrio Fiscal.

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 auto°.

6.1.1. El caso 5 del art. 268 del COGEP se refiere a la violación directa de la Ley y tiene como limitante la revaloración de las pruebas, debiendo ser planteado a partir de los hechos probados en la sentencia. Para que se constituya se requiere la presencia de dos elementos: el primero, que debe haber violación directa de las normas sustantivas en la sentencia impugnada; y, el segundo, que la transgresión haya sido determinante en la parte resolutive del fallo recurrido.

6.1.2. Sobre la ^a aplicación indebida° el autor Luis Armando Tolosa Villabona, dice: ^a Es un error de selección de una norma jurídica. El juez aplica una norma que no es llamada a regular, gobernar u operar en el caso debatido. Se trata de una sentencia injusta, y el error, es un error de subsunción o de aplicación. A la norma se la entiende rectamente pero se aplica a un hecho no gobernado por ella, haciéndole producir efectos que no contempla.° (Luis Armando Tolosa Villabona, ^a Teoría y Técnica de la Casación°, Bogotá ± Colombia, 2008, Ediciones Doctrina y Ley Ltda., página 361).

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

CÓDIGO TRIBUTARIO

^a Art. 94.- Caducidad.- Caduca la facultad de la administración para determinar la obligación tributaria, sin que se requiera pronunciamiento previo:...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; y, (¼)°

LEY ORGÁNICA PARA EL FOMENTO PRODUCTIVO, ATRACCIÓN DE INVERSIONES, GENERACIÓN DE EMPLEO Y ESTABILIDAD Y EQUILIBRIO FISCAL

^a Art. 61.- Disposición interpretativa del artículo 94 del Código Tributario.- Interpretese el artículo 94 del Código Tributario en el sentido de que en los casos en que los contribuyentes hayan sustentado costos o gastos inexistentes y/o en facturas emitidas por empresas inexistentes, fantasmas o supuestas, se entenderá que se ha dejado de declarar en parte el tributo, y por lo tanto se aplicará la caducidad de 6 años respecto de la facultad determinadora de la Administración Tributaria.°

6.3. Para resolver la controversia el Tribunal A quo, establece en su parte pertinente lo siguiente: ^a IX. MOTIVACIÓN.- (¼). 65. SEGUNDO.- Que la Administración Tributaria en uso de la facultad determinadora establecida en el Art. 68 del Código Tributario, y en virtud del análisis realizado a la información que consta en las bases de datos con las que cuenta, así como la obtenida de terceros, en aplicación a lo dispuesto en los artículos 107C de la Ley de Régimen Tributario Interno, artículos 273, 274, 275, y 276, y artículo 94 numeral 2 del Código Tributario, emitió la Liquidación de Pago No. 13201906500233174, por diferencias en las declaración del impuesto al valor agregado del ejercicio fiscal 2013, misma que es precedida por la Comunicación de Diferencias No. DZ4-GSOOCDFIC17-00000013-M, notificada el 27 de julio del 2017.

66. TERCERO. ± Que la Administración Tributaria establece una diferencia en el impuesto al valor agregado del año 2013, por haberse soportado un crédito tributario, basado en comprobantes emitidos por sujetos pasivos/proveedores considerados como empresas fantasmas o inexistentes, así como en comprobantes de ventas donde no se ha demostrado el hecho económico; de paso los valores liquidados se sustentan en las transacciones detalladas en el cuadro No. 13 y 14 de la liquidación de pago en referencia así como en el recuadro a

continuación del literal mm) de la Resolución impugnada, mismos que a criterio del Servicio de Rentas Internas inciden de manera directa en los resultados del IVA ^a impuesto a pagar por percepción^o y ^a saldo de crédito tributario mes siguiente^o del periodo enero-diciembre del 2013.

67. CUARTO. - Que la Administración Tributaria (SRI), con base en la Resolución No. NAC-DGERCGC16-00000356, publicada en el Registro Oficial Suplemento 820 del 17 de agosto de 2016 y posteriores reformas, fundamentado en el artículo 17 del Código Tributario, y en los artículos 24 y 25 del Reglamento para su aplicación, resolvió establecer las normas que regulan el procedimiento de identificación y notificación de las empresas consideradas para efectos tributarios como inexistentes o fantasmas, así como de las personas naturales o sociedades con actividades supuestas y/o transacciones inexistentes. Resoluciones que fueron aplicadas a proveedores de la empresa VISIONCONSTRUCCIONES S.A., durante el periodo 2013, que presentaron a criterio del SRI características de contribuyentes inexistentes o fantasmas y que devengaron en un total de 82.724,32 USD en IVA adquisiciones sin hecho económico. Aserto que se sostiene de lo constante a página 27 de la Liquidación de pago confirmada por la resolución impugnada (literal mm), así como de lo manifestado dentro del desarrollo de la audiencia de juicio por las partes procesales. De igual forma se extrae que estas diferencias se han identificado en razón de la propia información que obra en la base de datos del SRI, concluyendo con el desconocimiento de adquisiciones con tarifa de 12% del IVA el valor de 689.369,36 USD diferencias que como ya se las mencionó provienen del periodo 2013. Con cargo a este mismo impuesto y periodo, se emite y notifica en fecha 27 de julio del 2017 la comunicación de diferencias No. DZ4-GSOOCDFIC17-00000013-M, misma que establece las diferencias en la cadena de arrastre del impuesto al valor agregado, con afectación a los meses de junio, septiembre, y octubre del año 2013; hechos que no son controvertidos y que se evidencian en los actos administrativos sometidos a control de legalidad.

68. QUINTO. - Para establecer si habría operado la caducidad de la facultad determinadora de la administración tributaria con relación a las declaraciones mensuales de IVA del ejercicio fiscal 2013; así como las consecuencias jurídicas que deriven de tales situaciones,

este Tribunal analiza lo siguiente: El art. 94 del COT, señala: ^a 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; ($\frac{1}{4}$). y, 3. En un año, cuando se trate de verificar un acto de determinación practicado por el sujeto activo o en forma mixta, contado desde la fecha de la notificación de tales actos°. La Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversión, Generación de Empleos, y Estabilidad y Equilibrio Fiscal, publicada en el Registro Oficial No. 309 del 21 de agosto de 2018, en su artículo 61 dispuso: ^a Interpretese el artículo 94 del Código Tributario en el sentido de que en los casos en que los contribuyentes hayan sustentado costos o gastos inexistentes y/o en facturas emitidas por empresas inexistentes, fantasmas o supuestas, se entenderá que se ha dejado de declarar en parte el tributo, y por lo tanto se aplicará la caducidad de 6 años respecto de la facultad determinadora de la Administración Tributaria°. - 5.1.) El art. 95 del Código Tributario, establece que la caducidad se interrumpe con la notificación de la orden de determinación. Y de acuerdo a lo que señaló la Corte Nacional en el caso No. 150-2009 (Almacenes De Prati S.A. contra el Director General y Regional del Servicio de Rentas Internas; Registro Oficial Edición Especial No. 411 del jueves 14 de marzo de 2013), la comunicación de diferencias da inicio a un proceso de determinación; y dicho proceso comprende, de acuerdo al artículo 68 del Código Tributario, la verificación, complementación o enmienda de las declaraciones de los contribuyentes, por lo que la comunicación de diferencias se asimila a la orden de determinación referida en el artículo 95 del Código Tributario, y por tanto interrumpe la caducidad. En el texto del fallo, y su ampliación, se menciona además el caso No. 122-2008, del que se cita un fragmento del texto. En el mismo sentido se ha pronunciado la Corte Nacional el 31 de julio de 2014 en el Recurso No. 237-2012.- 5.2) La parte Actora, con fundamento en el Art. 94 numeral 1 del Código Tributario, precisa en audiencia de juicio que ha caducado la facultad de la Administración Tributaria para determinar diferencias de la obligación tributaria del sujeto pasivo correspondiente a las declaraciones mensuales del IVA del año 2013, específicamente el periodo junio, septiembre y octubre del 2013, declaraciones efectuadas en fecha 13 de julio del año 2013 mediante formulario No. 69218482; en fecha 17 de octubre del 2013 mediante formulario No. 73464160; y en fecha 18 de noviembre del 2013

mediante formulario No.74718413; respectivamente; pues confrontadas las mismas, con la fecha de inicio de los actos de control tributario principados mediante la comunicación de diferencias No. DZ4-GSOCDFI17-00000013-M de fecha de notificación 27 de julio del 2017, datan un transcurso de tiempo superior a los 3 años permitido por el artículo 94 numeral 1 del código tributario vigente para dichos periodos fiscales. Las fechas antes detalladas se verifican de autos, tanto de la Demanda, como de la Contestación a la misma y del acto administrativo impugnado en este juicio, es decir dichas fechas no están en discusión por ninguna de las partes procesales, debiendo este tribunal realizar un control sobre si el acto determinativo fue emitido o no dentro de los plazos permitidos por la normativa para poder determinar diferencias. 5.3) En el presente caso desde la fecha de presentación de las declaraciones consideradas dentro del proceso determinativo como son las de junio, septiembre y octubre del 2013, mismas que datan declaradas en el mes de julio, octubre y noviembre 2013 respectivamente, hasta la notificación de la Comunicación de Diferencias validada por la administración tributaria (párrafo tercero del numeral 2 de la Liquidación de Pago por Diferencias, cuadro No.1) de fecha 27 de julio del 2017, de nomenclatura DZ4-GSOCDFI17-00000013-M, han transcurrido más de 3 años y menos de 6 años por lo que corresponde dilucidar si es aplicable la caducidad de 3 años o de 6 años establecidas en los numerales 1 y 2 del artículo 94 del Código Tributario y para ello se considera lo siguiente: 5.4.) Cuando el sujeto pasivo debe presentar una declaración de impuestos, y no lo hace, no hay duda que la caducidad opera a los 6 años. Cuando el sujeto pasivo debe presentar una declaración de impuestos, y cumple con ello, el ejercicio de la facultad determinadora por parte de la administración puede originar como resultado que la administración establezca que el impuesto causado declarado es correcto, o que es más alto, o que es más bajo; produciéndose en el último supuesto, una diferencia a favor del sujeto activo del tributo. 5.5.) La norma debe ser analizada respecto al último supuesto (esto es, que la administración establezca que el impuesto causado declarado es inferior al determinado por la administración tributaria, originándose en consecuencia un tributo a favor del fisco), pues de no encontrarse diferencias entre lo declarado y lo determinado, no existe controversia alguna; y en caso de diferencias a favor del sujeto pasivo, la misma no revertiría efectos adversos al contribuyente, que son los que originan las impugnaciones que corresponden dilucidarse en el ámbito contencioso tributario. Por ello, puede razonablemente inferirse que, coexistiendo los numerales 1 y 2 del artículo 94 del Código Tributario, el plazo durante el cual debe la

Administración Tributaria iniciar, oportunamente, sus actos de determinación no siempre son de 6 años, y que el hecho de que exista una diferencia a favor del fisco como producto de la determinación, no provoca necesariamente que la caducidad opere a los 6 años. 5.6) En ese sentido, la Sala Especializada de la Corte Nacional de Justicia, dentro del Recurso de Casación No. 64-2001, publicada en el Registro Oficial No. 265 del 03 de febrero del 2004, reconoce esa distinción, al censurar ^a la equivocada tesis de que toda caducidad es de seis años, lo cual riñe con los propósitos de la Ley de conceder a la administración un mayor plazo para descubrir el ocultamiento de ingresos. (1/4)°. En cuanto al parámetro para determinar cuál de los plazos es el que debe aplicarse, resulta ilustrativo el pronunciamiento emitido dentro del caso 323-2010 por la Corte Nacional de Justicia, publicado en el Registro Especial Edición Especial No. 438 del viernes 10 de mayo de 2013, en el que el contribuyente no registró EL TOTAL de sus ventas IVA tarifa 12% de ingresos provenientes de su actividad registrada en el RUC [lo que denota que registró una parte de las ventas tarifa 12%]; y no declaró [ningún valor] por otra actividad que era distinta y que tenía IVA tarifa 0%, efectuando la Sala Especializada la siguiente consideración ^a (1/4) de lo que se desprende que si bien los valores no registrados por ventas tarifa 12% puede corresponder a inexactitudes en la declaración, los rubros por ingresos con tarifa 0% no corresponden a la misma actividad por lo que se trata de una declaración incompleta al haberse ocultado rubros en la declaración, con lo que es pertinente aplicar el plazo de caducidad de seis años°. 5.7) En el caso sometido a este litigio judicial, según consta del proceso y como ha quedado establecido, la diferencia detectada en el acto determinativo no proviene de ocultación de ingresos, que fue la razón en la que se sustentó la Sala Especializada en los fallos de la Corte Nacional antes citados, para la aplicación del plazo de caducidad de seis años. En el presente caso, el contribuyente no ha efectuado un acto de ocultamiento, sino que por el contrario el sujeto pasivo ha registrado e informado a la administración tributaria a través de la declaración, la cuantía de los compras y adquisiciones, ante lo cual el sujeto activo tenía la posibilidad de cuestionar y verificar, desde el día siguiente a la fecha de la presentación de la declaración, los valores consignados por esos conceptos, a diferencia de lo que ocurre cuando el contribuyente oculta un tipo de rubro gravado con tarifa 12% o distinta, caso en el cual el plazo de control se extiende a los seis años, en función del esfuerzo que debe realizar la administración tributaria para descubrir actividad o rubro omitida u ocultada. Interpretar el numeral 2 del artículo 94 del Código Tributario, como lo hace la administración, en el sentido de que la declaración parcial del

tributo se produce cuando se detectan diferencias en los valores de impuesto generado por dimensionamiento de un IVA 12% con derecho a crédito tributario, no corresponde, en otras palabras⁴ a por arrastre de crédito tributario y valores a pagar de acuerdo con la cadena de IVA¹⁴ ° resulta incorrecto, y devengaría en que todo tipo de diferencias numéricas ocasione que la caducidad se produzca en 6 años, lo que es incongruente con la distinción de plazos que realiza el artículo 94 del Código Tributario. Por lo expuesto, el Tribunal considera y concluye que el plazo de caducidad aplicable al presente caso es el de tres años, al coincidir los presupuestos de hecho con el supuesto del numeral 1 del artículo 94 del Código Tributario, y como consecuencia, resulta que, a la fecha de la notificación de la comunicación de diferencias de fecha 27 de julio del 2017, ya había operado la caducidad de la facultad de la administración para determinar la obligación tributaria de las declaraciones mensuales del IVA del año 2013, y en específico la de los periodos mensuales de junio, septiembre y octubre del 2013, presentadas en los plazos definidos en los actos administrativos sometidos a control de legalidad, mismo que coinciden con las fechas producidas en audiencia de juicio.

5.8) Que en la presente controversia, este juzgador plural ha realizado una valoración conjunta a los medios de prueba aportados por el actor, mismo que ha destruido la presunción de legitimidad de los actos administrativos sometidos a control judicial, por el contrario no ha podido el Servicio de Rentas internas sostener sus asertos instaurados en la contestación a la demanda, así como tampoco ha podido acreditar los hechos imponible en los que se sustentaba el acto determinativo, pues como ya ha quedado referido, la administración tributaria no anunció ni practicó, medio de prueba alguna que pueda soportar sus dichos, quedando los mismos como meros enunciados; exponiéndose además que la Resolución que confirma la Liquidación de Pago No. 13201906500233174, por diferencias en las declaraciones del impuesto al valor agregado del año 2013, ha obviado el evidente error de hecho que se genera al confundir los preceptos de determinación incompleta y declaración inexacta y que devengan un error de derecho en la aplicación del segundo presupuesto del artículo 94 del código tributario, por lo que considera este Tribunal que se debió haber atendido favorablemente la casual 1 del artículo 143 del Código tributario insinuada en el recurso de revisión.

69. SEXTO. - Que, en el presente juicio al haberse atendido el argumento de caducidad de la facultad determinadora de tributos, mismo que compromete la legalidad y vigencia de la

totalidad del acto determinativo ratificado por el acto resolutivo No. NAC-RRRRRVC21-00000031, se torna inoficioso pronunciarse respecto a las demás alegaciones dadas tanto por el actor de la causa como por la entidad demandada, siento esta una sentencia que, apreciada la totalidad de los medios de pruebas producidas, ha atendido el fondo del asunto controvertido y sometido a litigio°. (el subrayado es de esta Sala de Casación).

6.4 De lo expuesto constan como hechos no controvertidos los siguientes: i) Que el Servicio de Rentas Internas, notifica la Comunicación de Diferencias No. DZ4-GSOOCDFIC17-00000013-M, el 27 de julio del 2017, y, establece en la Liquidación de Pago No. 13201906500233174 las diferencias en la cadena de arrastre del IVA, con afectación a los meses de junio, septiembre, y octubre del año 2013; ii) Que la compañía actora presentó sus declaraciones mensuales del IVA del año 2013, específicamente el periodo junio, septiembre y octubre del 2013, el 13 de julio del año 2013 mediante formulario No. 69218482; el 17 de octubre del 2013 mediante formulario No. 73464160; y el 18 de noviembre del 2013 mediante formulario No. 74718413; respectivamente; iii) Que desde la fecha de presentación de las declaraciones consideradas dentro del proceso determinativo, hasta la notificación de la Comunicación de Diferencias de fecha 27 de julio del 2017, han transcurrido más de 3 años y menos de 6 años; iv) Que no existió un acto de ocultamiento por parte del contribuyente; v) Que se ha destruido la presunción de legitimidad de los actos sometidos a control judicial; vi) Que la administración tributaria no anunció ni practicó, medio de prueba alguna que pueda soportar sus afirmaciones, quedando los mismos como meros enunciados; y, vii) Que en la Liquidación de Pago se ha obviado el error de hecho que se genera al confundir los preceptos de determinación incompleta y declaración inexacta., por lo que ha prosperado la causal 1 del art. 143 del CT.

6.5 Cuando se fundamenta el vicio de indebida aplicación al amparo del caso 5 del art. 268 del COGEP; se ha establecido por parte de esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, que para la fundamentación de este cargo se requiere que en la argumentación se determine lo siguiente: i) Determinar las razones por las cuales no debió aplicarse las normas consideradas como infringidas en la solución de los hechos que se juzga; ii) Determinar cuál es la norma que correspondía ser aplicada; y, iii)

Demostrar la incidencia o trascendencia del vicio en la decisión tomada por el juzgador.

En el caso en análisis, el recurrente no demuestra la trascendencia del vicio, consecuentemente existe falta de técnica casacional que no puede ser subsanada por esta Sala de Casación, existiendo por ende, falta de técnica casacional en la construcción de la proposición jurídica completa de los vicios alegados.

6.6 Sin embargo, por tutela judicial, cabe resaltar que el Tribunal de instancia fundamenta su decisión en el fallo señalado como precedente jurisprudencial por el casacionista, y, sustenta su análisis de porqué en la especie no cabe la aplicación de caducidad de 6 años. Pero para ese mismo análisis, el Tribunal de instancia también se fundamenta en el art. 94.1 del Código Tributario para llegar a una conclusión; sin embargo esta norma fundamental, aplicada por el Tribunal A quo, que es la que determina que la facultad determinadora caduca a los 3 años, no ha sido objeto de vicio alguno, por lo que no podría ser trascendente únicamente la ^aaplicación indebida^o de un precedente, si no se reprocha simultáneamente la norma que regula justamente los plazos de caducidad, pues la proposición jurídica no sólo que deviene en incompleta, sino que además no generaría ningún efecto en la decisión de instancia bajo esa deficiente construcción.

Asimismo, se verifica que el Tribunal de instancia en su análisis no aplica el art. 94.2 del Código Tributario ni su norma interpretativa; pero se da el trabajo de explicar, porqué, a su criterio, esta norma no es la que debe aplicarse al caso puntual, estableciendo que el contribuyente no ha efectuado un acto de ocultamiento, sino que por el contrario el sujeto pasivo ha registrado e informado a la administración tributaria a través de la declaración, la cuantía de los compras y adquisiciones.

6.7 En virtud de lo señalado, así como de los hechos probados y no controvertidos se determina que, no se configura la aplicación indebida del precedente jurisprudencial, pues justamente regula que para que prosperen los 6 años de caducidad, debe existir ocultamiento de ingresos y, en el caso puntual los juzgadores concluyen que no existió tal ocultamiento y, por otro lado, vistos los hechos probados, sobre ellos no cabía la aplicación del numeral 2 del art. 94 del Código Tributario con su norma interpretativa, pues en el fallo recurrido no existen hechos de los cuales los juzgadores concluyan que los contribuyentes hayan sustentado costos o gastos inexistentes y/o en facturas emitidas por empresas inexistentes, fantasmas o

supuestas; sumado a ello, no cabe olvidar conforme obra de la sentencia que, la Administración Tributaria no anunció ni practicó medio de prueba alguno que pueda justificar sus afirmaciones, quedando los mismos como meros enunciados.

6.8 En virtud del análisis que antecede no se configuran los vicios alegados.

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 28 de febrero del 2023, a las 14h49, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Portoviejo, provincia de Manabí; dentro del juicio No. 13802-2021-00290.

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. Nro. 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

No se configura el caso 5 del art. 268 del COGEP, ya que de los hechos probados y aquellos no controvertidos, se corrobora que las normas aplicadas son las correspondía aplicarse y por otro lado, el recurrente ha construido de forma incompleta la proposición jurídica del vicio de ^a aplicación indebida^o, pues ha olvidado reprochar la norma aplicada por el Tribunal A quo para llegar a su decisión, que regula justamente el plazo de caducidad.

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



274932949-DFE

Juicio No. 17510-2019-00105 RESOLUCION 716-2025

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, lunes 20 de octubre del 2025, las 14h03.

VISTOS: La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformada por la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional, y los doctores Diego Patricio Gordillo Cevallos y Gustavo Adolfo Durango Vela, ponente, Jueces Nacionales encargados, dicta la siguiente sentencia de casación en el proceso No. **17510-2019-00105**.

1. Antecedentes procesales

1.1. El señor Jimmy Robert Taboada Cruz, por sus propios y personales derechos, presenta acción de impugnación en contra de la Rectificación de Tributos No. JRP2-2018-0068-D001 de 4 de diciembre de 2018, emitida por la Directora Regional 2 de Intervención encargada del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (en adelante SENAE), dentro del proceso de control posterior que determinó el valor en aduana y reliquidó los tributos al comercio exterior más el recargo del 20% sobre el principal.

1.2. En el caso puesto en nuestro conocimiento, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, conforme con lo resuelto en la audiencia preliminar, de común acuerdo con las partes procesales, señaló como objeto de la controversia: *“Establecer, la legalidad y validez de la rectificación de tributos No. JRP2-2018-0068-D001 de 4 de diciembre de 2018, emitida por la Directora Regional 2 de Intervención del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador”*.

FUNCIÓN JUDICIALDOCUMENTO FIRMADO
ELECTRÓNICAMENTEFirmado por
GUSTAVO
ADOLFO
DURANGO VELA
C=EC
L=QUITO
CI=1703594588**FUNCIÓN JUDICIAL**DOCUMENTO FIRMADO
ELECTRÓNICAMENTEFirmado por
DIEGO PATRICIO
GORDILLO
CEVALLOS
C=EC
L=QUITO
CI=0501385058**FUNCIÓN JUDICIAL**DOCUMENTO FIRMADO
ELECTRÓNICAMENTEFirmado por
GILDA ROSANA
MORALES
ORDÓÑEZ
C=EC
L=QUITO
CI=1710658640

1.3. En sentencia de mayoría de 4 de diciembre de 2019, las 13h22, el Tribunal de instancia resuelve aceptar la demanda interpuesta por el señor Jimmy Robert Taboada Cruz y declara la ilegitimidad de la rectificación de tributos No. JRP2-2018-0068-D001, dejando sin efecto la diferencia de tributos determinada por la suma de USD 4.253,0, así como el recargo del 20% sobre el principal.

1.4. El abogado Gerardo Xavier Vallejo Choez, procurador judicial de la Directora Regional 2 de Intervención del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador; interpone recurso extraordinario de casación (fs. 91 a 96) en contra de la referida sentencia de mayoría, mismo que, en auto de 29 de enero de 2020, las 14h05, es declarado oportuno por el Tribunal de instancia, quien dispone remitir el expediente a la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.

1.5. Mediante auto interlocutorio de 24 de septiembre de 2024, las 09h58, el abogado Juan Francisco Martínez Castillo, Conjuez Nacional temporal, admite a trámite el recurso de casación propuesto por la parte recurrente, por el caso **quinto** del art. 268 del COGEP, por el vicio de **errónea interpretación** del art. 54 de la Resolución 1684 - Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571 Valor en Aduana de las Mercancías Importadas; y, la **falta de aplicación** del art. 17 de la Decisión 571 de la Comunidad Andina de Naciones.

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 (en adelante CRE); 184, 185 segunda parte, numeral 1 del Código Orgánico de la Función Judicial (en adelante COFJ) y 269 del COGEP.

2.2. En virtud del sorteo de 4 de diciembre de 2024, las 11h53, se radica la competencia en la Sala Especializada integrada por los doctores: Gilda Rosana Morales Ordóñez, José Dionicio Suing Nagua (Jueces Nacionales) y Gustavo Adolfo 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 que se lleva cabo el día **viernes 17 de octubre 2025, las 10h00**; en consecuencia, se declara la validez de todo lo actuado.

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1. El Abg. Gerardo Xavier Vallejo Choez, procurador judicial de la Directora Regional 2 de Intervención del SENA E, 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 CINCO del art. 268 del COGEP por los siguientes vicios:

4.1.1. Sobre la **errónea interpretación** del art. 54 de la Resolución 1684 Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571 Valor en Aduana de las Mercancías Importadas, una vez que transcribe un fragmento de la sentencia señala que, la infracción de la norma supranacional es evidente ya que al afirmar los jueces de instancia que, el no presentar toda la información no es causa para que no se acepte el valor de transacción, o que las inconsistencias encontradas en documentos o declaraciones juramentadas sean razón para descartar el primer método de valor; o que la declaración juramentada presentada por el actor contraria a derecho, resulta en una condición que tampoco influye en el descarte del método de valor.

4.1.2. Ello devino en que consideren que, efectivamente la parte actora pagó el valor de transacción; pero los jueces de instancia no se dan cuenta que la misma norma utilizada, en su parte pertinente dice: *"...La sola presentación de los documentos antes mencionados, no implica la aceptación del valor declarado por parte de la Administración Aduanera, pues dependerá de las comprobaciones que se realicen..."*; en atención a esta norma, el SENA E al encontrar inconsistencias en la información presentada por la parte actora; aplicó esta normativa de manera correcta y no se aceptó el valor declarado, utilizando los métodos secundarios de valor (segundo y tercer método de valor).

4.1.3. Refiere que, los jueces de instancia de manera errónea y, a pesar de que, también encontraron inconsistencias, según ellos mínimas, sobre la información presentada por el importador, persisten en su análisis y afirman que la documentación pedida por el SENA E, no implica el cambio de valor de transacción y por ende el descarte del primer método, sin tomar en cuenta que la normativa utilizada, confirma el proceder de la administración, esto es, por el simple hecho de haber presentado una información por parte del importador, esto no implica su aceptación;

4.1.4. Concluye esta parte afirmando que, *“ el valor determinado para la mercancía (cepillos de dientes) dentro de la declaración aduanera realizada fue de un centavo de dólar, por eso se determinó perfil de riesgos sobre esas mercancías, es por esto que la documentación que debía presentar el importador, debía ser consistente y exacta, el importador debía proporcionar toda clase de documentos de negociación, de exclusividad, entre otros para poder ratificar el valor de transacción de un centavo de dólar por cada cepillo de dientes. Si los señores jueces, hubiesen aplicado el Art. 17 de la Decisión 571, ya que el control posterior nació de una duda razonable y del perfil de riesgos de importaciones de esta clase de productos, el resultado hubiese sido otro, ya que la veracidad del valor pagado de un centavo de dólar por cepillo de dientes, no era creíble de acuerdo a la base de datos de valor que reposa en el Sistema Informático de la Aduana. (sic).*

4.1.5. Además, expresa que efectivamente influyó en la decisión, ya que, si se hubiese aplicado de manera correcta esta normativa y no interpretando de manera errónea, sin analizar el contexto total de la misma, el resultado dentro de sentencia sería otro (rechazando la demanda de plano).

4.1.6. En cuanto a la **falta de aplicación** del art. 17 de la Decisión 571 de la CAN, refiere que, *“ al aplicar de manera errónea el Art. 54 de la Resolución 1684, lo hicieron, porque no aplicaron esta normativa citada (Art. 17 de la Decisión de la CAN); esto es que la Administración Aduanera, no realiza verificaciones de control posterior, a un importador en particular, sino el producto de la verificación por control posterior, se lo hace por motivos definidos en el perfil de riesgos obtenido de la base de datos de valor, al saltar una alerta de valor de la mercancía denominada cepillos de dientes, declarada por el importador en un centavo de dólar, es por esto, que en utilización del debido proceso, que los señores jueces aceptan se utilizó; y que inclusive afirman que el proceso de control posterior se hizo de manera motivado, en una franca contradicción afirman luego que la decisión tomada por la Administración Aduanera es ilegítima, sin aplicar la normativa enunciada sobre la duda de valor aduanera. Señores Jueces, si en cuanto a esta mercancía ingresada al Ecuador con el valor de un centavo de dólar, no causa dudas a simple vista, pues la Administración Aduanera, está actuando ilegítimamente; señores jueces dentro de este proceso judicial Y dentro de la audiencia de juicio, se practica la prueba; y me pregunto, si presentada la prueba se llega a confirmar que la factura emitida para importar esta mercancía, no fue*

girada por el proveedor o fabricante de la mercancía, sino por una consolidadora, hecho que prueba directamente, que el valor pagado por la mercancía cepillo de dientes no es el verdadero; no entiendo para que se acepta la prueba dentro de la audiencia preliminar y finalmente se practica en la audiencia de juicio.^o

4.1.7. Concluye su argumento señalando que, esta falta de aplicación influyó en la decisión, ya que, si se hubiese aplicado el art. 17 de la Decisión 571 se hubiera tomado en cuenta que la duda razonable de la Administración aduanera, era consistente; ya que contrastada con la información presentada por el importador actor de este juicio, el resultado de la decisión judicial hubiese sido otro. (rechazando la demanda de plano). Pide se case la sentencia y se ratifique el acto impugnado.

4.2. Contestación al recurso admitido por la parte actora.- El señor Jimmy Robert Taboada Cruz, por sus propios y personales derechos dentro del término de ley, da contestación al recurso de casación de la siguiente manera:

4.2.1. Sobre la alegada errónea interpretación del art. 54 de la Resolución No. 1684 - Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571 - Valor en Aduana de las Mercancías Importadas, señala que, el Tribunal a quo realizó un análisis extensivo de la documentación presentada por el importador dentro del proceso de control posterior, en el que determinó que, la documentación aportada por el importador sí permitía verificar el valor realmente pagado por la mercancía importada. Transcribe el fragmento de la sentencia que considera pertinente y señala que, como se puede apreciar, la sentencia examinó los documentos entregados por el importador concluyendo que, aunque es verdad que hay una diferencia mínima entre el valor de la mercancía importada y el valor transferido, esta no constituye una diferencia que implique gravedad o que haga presuponer un pago más allá del valor real de la mercancía importada.

4.2.2. Señala que, en la sentencia se argumentó que esta diferencia mínima del valor no puede ser considerada de forma alguna como significativa para respaldar la duda ^arazonable^o sobre el valor pagado y, por tanto, desconocer el primer método de valoración (valor de transacción). Afirma que, esto se debe a que, tanto la factura como los demás documentos aportados permiten de manera incuestionable asumir que el valor pactado con el proveedor

fue el valor que efectivamente pagó el importador. El SENA E alega que, los jueces también encontraron inconsistencias (mínimas), por lo cual era necesario que la administración aduanera solicite a más de la factura documentación adicional para soportar el valor de las mercancías importadas, en este caso, correos que evidencien la negociación previa, sin embargo esta documentación en el presente caso, no es determinante para establecer la veracidad del precio pagado, pues el precio de las mercancías se puede verificar o determinar a través de otros medios probatorios, que es lo que sucedió en el presente caso, pues el Tribunal a quo analizó la información proporcionada por el importador de manera minuciosa lo que lo llevó a concluir que el SENA E actuó de manera ilegítima al desconocer el valor de la transacción cuando toda la documentación presentada por el importador justifica perfectamente el valor pagado.

4.2.3. En lo que respecta a la **falta de aplicación** del art. 17 de la Decisión 571 de la CAN, considera que, esta norma establece que, si la administración aduanera tiene motivos para cuestionar la veracidad del valor declarado, podrá pedir documentos y prueba adicional que evidencien que el valor declarado es el valor pagado por la mercancía importada. De igual forma, si el importador no proporciona respuesta o si las pruebas proporcionadas no son adecuadas, el valor en aduana no se establecerá mediante el valor de transacción (1r. método). Por ello, el Tribunal A quo hizo un estudio de los documentos proporcionados por el importador en el proceso de control posterior y concluyó que, los documentos aportados por el importador dentro de los términos otorgados en el ámbito administrativo justifican el valor abonado de acuerdo con la factura emitida por el proveedor. Además, indicó que si bien, existe una diferencia, es mínima entre lo que se debería pagar y lo que se pagó por el valor, este no puede ser visto de forma alguna como relevante para respaldar la incertidumbre acerca del valor pagado por la mercancía y, por ende, desconocer el primer método de valoración en aduana.

4.2.4. De esta forma se evidencia que, el argumento del SENA E para alegar una supuesta errónea interpretación del art. 54 de la resolución 1684 y la supuesta falta de aplicación del art. 17 de la Decisión 571 de la CAN carece de fundamento puesto que, conforme se evidencia de la sentencia, el Tribunal a quo, se ha pronunciado y ha resuelto en estricta observancia a la normativa internacional e incluso a determinado que, la documentación

presentada por el importador era suficiente para determinar el valor pagado por la mercancía así como también, determinó que no se podía desconocer el primer método de valoración por la existencia de una diferencia mínima entre lo que se debía pagar y lo que se pagó.

Por las razones expuestas, solicita no se case la sentencia emitida por el Tribunal de instancia el 4 de diciembre de 2019.

5. Problema Jurídico

Determinar si la sentencia recurrida objeto del recurso de casación incurre en el caso *quinto* del art. 268 del COGEP, por el vicio de **errónea interpretación** del art. 54 de la Resolución 1684 Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571 Valor en Aduana de las Mercancías Importadas; y, la **falta de aplicación** del art. 17 de la Decisión 571 de la Comunidad Andina de Naciones.

6. Análisis de la Sala de Casación

6.1. El recurso de casación interpuesto se fundamenta en el caso quinto del artículo 268 del COGEP, que dispone:

^a Art. 268.- Casos.- El recurso de casación procederá en los siguientes casos: (1/4) 5. Cuando se haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho sustantivo, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, que hayan sido determinantes en la parte dispositiva de la sentencia o auto° .

El caso quinto contiene los denominados errores *in iudicando* en la sentencia, en otras palabras, la violación directa de la norma sustantiva señalada por el recurrente. Este caso tiene como limitante la revaloración de las pruebas y debe ser planteado a partir de los hechos probados en la sentencia. En cuanto a sus elementos de configuración, se requiere la presencia de dos elementos: el *primero*, que debe haber violación directa de las normas sustantivas en la sentencia impugnada; y, el *segundo*, que la transgresión haya sido determinante en la parte resolutive del fallo recurrido.

6.2. Alcance doctrinario del vicio propuesto. El autor Luis Tolosa Villabona (*Teoría y Técnica de la Casación*, Bogotá: Ediciones Doctrina y Ley Ltda., 2008, pp. 359), sobre la **falta de aplicación** sostiene que:

^aSegún la doctrina y la jurisprudencia, en consonancia con los dispositivos legales, ocurre la falta de aplicación cuando se deja de aplicar un precepto legal, y ello constituye la infracción directa típica por haberlo ignorado el sentenciador o por no haberle reconocido validez sea por desconocimiento del fallador o por abierta rebeldía contra el precepto°.

Por su parte, dicho autor, sobre la **errónea interpretación** sostiene que:

^aSe 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° (pp. 359-361).

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

Resolución No. 1684 Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión
571 - Valor en Aduana de las Mercancías Importadas

^aArtículo 54. Documentos probatorios. 1. Además de la factura comercial, del documento de transporte y del documento de seguro donde conste el monto asegurado de la mercancía, el importador deberá presentar otros documentos que se requieran en apoyo del valor en aduana declarado o del que pretenda ser determinado. Las aduanas deben examinar dichos documentos a efectos de la comprobación de los elementos de hecho y circunstancias comerciales de la negociación y del cumplimiento de las disposiciones previstas en el Acuerdo sobre

Valoración de la OMC, en la Decisión 571 y en este Reglamento. Estos documentos pueden ser presentados en medios físicos, electrónicos o digitales. Los requisitos y oportunidad para su presentación serán establecidos por las legislaciones nacionales, teniendo en cuenta lo señalado en el literal c) del numeral 1 del artículo anterior. 2. La clase de documentos que pueden ser obtenidos para verificar o comprobar el valor declarado, depende de la fase del control que esté desarrollando la Administración Aduanera y del método de valoración que se esté aplicando. Tales documentos están referidos, entre otros, a: a) Los soportes de cualquier otro gasto inherente al transporte. b) Los soportes de cualquier otro gasto inherente al seguro pagado para cubrir los riesgos de ese transporte. c) Pruebas de los pagos de las mercancías. d) Comunicaciones bancarias inherentes al pago tales como fax, télex, correo electrónico, etc. e) Cartas de crédito. f) Documentos presentados para la solicitud de créditos. g) Listas de precios, catálogos. h) Contratos. i) Acuerdos de licencia donde consten las condiciones en que se utilizan el derecho de autor, los derechos de propiedad industrial o cualquier otro derecho de propiedad intelectual. j) Acuerdos o cartas de designación de agentes o representaciones y sobre los pagos por comisiones. k) Comprobantes de adquisición de prestaciones. l) Correspondencia y otros datos comerciales. m) Documentos contables. n) Facturas nacionales con precios de reventa en el territorio aduanero comunitario. o) Documentos que soporten los gastos conexos de esta reventa y. p) En general, cualquier documento que demuestre las condiciones bajo las cuales va a ser utilizado uno de los métodos de valoración, en su orden. Pueden también ser considerados como documentos probatorios de los hechos o circunstancias relacionados con la transacción comercial o con el valor en aduana que vaya a ser determinado, las correspondientes actas elaboradas por la Administración Aduanera de las manifestaciones verbales del importador o su representante legal o persona autorizada, debidamente suscritas por éste y el funcionario. La sola presentación de los documentos antes mencionados, no implica la aceptación del valor declarado por parte de la Administración Aduanera, pues dependerá de las comprobaciones que se realicen. (1/4)°.

Decisión 571 de la Comunidad Andina de Naciones

^a Artículo 17.- Dudas sobre la veracidad o exactitud del valor declarado. Cuando le

haya sido presentada una declaración y la Administración de Aduana tenga motivos para dudar de la veracidad o exactitud del valor declarado o de los datos o documentos presentados como prueba de esa declaración, la Administración de Aduanas solicitará a los importadores explicaciones escritas, documentos y pruebas complementarios, que demuestren que el valor declarado representa la cantidad total realmente pagada o por pagar por las mercancías importadas, ajustada de conformidad con las disposiciones del artículo 8 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC. El valor en aduana de las mercancías importadas no se determinará en aplicación del método del Valor de Transacción, por falta de respuesta del importador a estos requerimientos o cuando las pruebas aportadas no sean idóneas o suficientes para demostrar la veracidad o exactitud del valor en la forma antes prevista.º

6.4. Análisis del CASO SUB JÚDICE.- El SENA señala que los jueces de instancia al afirmar que la documentación pedida dentro del control posterior, no implica el cambio de valor de transacción y por tanto el descarte del primer método de valoración de mercancías en aduana, incurren en la errónea interpretación del art. 54 de la Resolución 1684 Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571 Valor en Aduana de las Mercancías Importadas; y, la falta de aplicación del art. 17 de la Decisión 571 de la Comunidad Andina de Naciones; para cuyo análisis se considera:

6.4.1. Se debe considerar que, el caso 5 invocado por la entidad recurrente parte de la aceptación de los hechos establecidos por los juzgadores como ciertos y probados, y de aquellos no controvertidos en sentencia, tenemos como tales:

i) La rectificación de tributos No. JRP2-2018-0068-D001, no adolece de nulidad por vicio en su motivación; ii) De la información bancaria se refleja una transferencia efectuada por el importador en favor de su proveedor de US\$ 12.338,00 y se registra un valor de la factura 250038 por US\$ 12.337,12, existiendo una diferencia de 0,88 de dólar, la cual no es significativa para que haga presumir un pago más allá del valor real; iii) La documentación presentada por el importador dentro del control posterior justifica el valor pagado en la factura al proveedor y por tanto se desvanece la duda razonable.

6.4.2. En la sentencia el análisis efectuado a luz del art. 300 del COGEP (control de legalidad), los jueces de instancia sobre las inconsistencias que justificaron la duda razonable y el descarte del primer método de valoración en aduanas, señalan que: *“a.- Con respecto a la afirmación de la autoridad aduanera en el sentido que no existen correos que evidencien la negociación previa, este tribunal considera que de conformidad con las reglas previstas en el Acuerdo sobre Valoración de la OMC, si bien la autoridad aduanera puede requerir a más de la factura, documentación adicional para soportar el valor de las mercancías importadas, de manera alguna, tal requerimiento es imperativo, sino facultativo, es decir, puede ejercerse esta facultad cuando el caso lo amerite, sin que los correos electrónicos de negociación previa puedan ser un elemento determinante para confirmar la exactitud del valor pagado, pues bien pueden en un mundo globalizado donde los medios tecnológicos de comunicación tan variados, bien pudo negociarse vía telefónica o por video conferencia, chat o cualquier otra vía que las partes pudieran considerar expedita para sus acuerdos comerciales, sin que estuvieren limitadas a hacerlo por la vía que la autoridad tributaria ha considerado como fundamental para su verificación. (1/4).- b) En lo que tiene que ver con la información bancaria que la administración aduanera considera no le satisface para justificar el valor pagado de la mercancía, este tribunal ha podido verificar dentro del expediente administrativo que ha sido remitido por la autoridad demandada y aportado por el actor como prueba a su favor, (1/4.). De las evidencias procesales particularizadas, este tribunal arriba a la convicción que, si bien la autoridad demandada a través de la Jefatura de Control de Riesgos de la Dirección Nacional de Gestión de Riesgos y Técnica Aduanera del SENA inició un proceso de control posterior respecto de la Declaración Aduanera No. 046-2017-10-00031770 cuya fecha de embarque es el 26 de marzo de 2017, con el objeto de verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias causadas en dicha operación de comercio exterior pero en lo que respecta exclusivamente a las mercancías comercialmente conocidas como “cepillos de dientes”, por considerar la existencia de un riesgo asociado a la incorrecta valoración de las mismas, para lo cual como se ha descrito anteriormente en el subnumeral 8.1 de este considerando, en observancia del debido proceso requirió al importador información y documentación que estimó necesaria para verificar sus dudas y éste la remitió en forma parcial y no en estricto apego a lo solicitado por la autoridad aduanera, sin embargo, como se ha descrito en líneas anteriores la documentación aportada por el señor Jimmy Taboada Cruz, a criterio de este tribunal, sí permitía verificar, si el valor*

pagado por la mercancía importada era el correcto, así pues aun cuando la declaración y la factura señalan que la misma asciende a la suma de USD 12.337,12, y el comprobante de transacción del Banco de Guayaquil previamente particularizado, así como el Estado de Cuenta materializado reflejan una transferencia por USD 12.338, resulta incontrovertible que dicho valor corresponde al pago de la factura 250038 de 18 de diciembre de 2017, al proveedor de China, la compañía YIWU LINK TRADE CO. LIMITED. Ahora bien, la autoridad tributaria aduanera ha señalado tanto en el acto administrativo impugnado, como en sus antecedentes, que entre el valor de la mercancía importada y el valor transferido, existe una diferencia de USD 0,88 centavos de dólar, valor que si bien el importador no ha justificado su origen, la misma no resulta significativa, o de tal gravedad que distorsione o haga presumir un pago más allá del valor real de la mercancía importada. Al respecto vale la pena transcribir lo que dispone el párrafo 2b del párrafo 1 de la Nota explicativa del artículo 1 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, al referirse a la aplicación del primer método para determinar el valor en aduana: "Párrafo 2 b) Para determinar si un valor "se aproxima mucho" a otro valor se tendrán que tomar en consideración cierto número de factores. (1/4) Es decir que, para que una diferencia pueda considerarse significativa se ha de tener en cuenta varios factores, siendo que en el presente caso se tratan de una diferencia de USD 0,88 centavos de dólar, entre lo que debió pagarse y lo que se pagó como valor de las mercancías, este valor no puede ser considerado de manera alguna como significativo o sustancial para sustentar la duda sobre el valor pagado por la mercancía y por tanto desconocer el primer método de valoración en aduana, esto es, el "valor de la transacción", más aún cuando la documentación aportada por el importador dentro de los términos concedidos en sede administrativa justifica perfectamente el valor pagado de conformidad con la factura emitida por el proveedor, como ha podido evidenciar este tribunal, sin que los medios de prueba presentados por el actor ante la autoridad aduanera, no deban ser considerados como de aquellos a los que ejemplificativamente o referencialmente se refiere el artículo 54 de la Resolución No. 1684 de la CAN, norma que en su tenor literal se refiere a los documentos que "pueden" ser requeridos para comprobar el valor declarado: "1. Además de la factura comercial; del documento de transporte y del documento de seguro donde conste el monto asegurado de la mercancía, el importador deberá presentar otros documentos que se requieran en apoyo al valor en aduana declarado o del que pretenda ser determinado (1/4) Es así que, este Tribunal, estima procedente la aplicación del primer

método de valoración en aduana: "Valor de transacción", toda vez que tanto la factura, como los documentos bancarios presentados permiten de forma inequívoca asumir que el valor acordado con el proveedor fue el valor efectivamente pagado por el importador. c) Con respecto a que la ficha técnica proporcionada que obra del expediente administrativo, no tiene el aval del proveedor, este tribunal ha verificado que en el PDF 3 en las páginas de la 1 a la 4 consta el referido documento certificado por notario, que se refiere a la mercancía denominada cepillos, el que a más de contener la descripción de la mercancía importada, no puede aportar mayores elementos de juicio que sirvan para sustentar la duda respecto a la veracidad del valor pagado al proveedor, pues en ninguna parte del expediente administrativo, ni menos del acto impugnado se verifica que la autoridad aduanera hubiere determinado que los cepillos de dientes importados por el señor Jimmy Taboada tengan características técnicas especiales o particulares que los distingan de los cepillos de dientes comunes, ya que la ficha técnica contiene detalles del producto como el modelo, tamaño, material, colores, etc. Por todo lo analizado este tribunal arriba a la conclusión que la autoridad aduanera, actuó de manera ilegítima al desconocer el valor de la transacción, sin perjuicio de las sanciones que hubiere podido aplicar, en tanto sus requerimientos no hubieren sido atendidos en el tiempo y la forma en que fueron dispuestos, sin que tal inobservancia le otorgue potestad alguna para desconocer la esencia misma de la transacción efectuada y por ende del valor pagado por la mercancía importada, debiendo agregar también que en su actuación la autoridad aduanera de forma ilegítima establece una diferencia que resulta desproporcionada, si se considera que la mercancía denominada "cepillos", corresponde exclusivamente a 4 ítems de los más de 20 que constan tanto en la factura del proveedor como en la declaración aduanera, cuyo valor ha sido sometido a determinación, sin que el acto administrativo, ni sus antecedentes, disgreguen los valores determinados específicamente por los ítems analizados. (1/4)° (subrayado es de esta Sala).

6.4.3. De la transcripción de la sentencia se advierte que, los jueces de instancia para resolver la legalidad o no de la rectificación de tributos impugnada, se detienen a verificar si se encuentra justificada la duda razonable sobre el valor de transacción de la mercadería importada y por tanto el descarte del primer método de valoración en aduana dentro del control posterior efectuado por el SENA (art. 17 Decisión 571 de la CAN). En el caso, no cabe duda que se ha aplicado el art. 54 de la Resolución No. 1684 de la CAN, sin embargo, el

recurrente al proponer el vicio de errónea interpretación, advierte que el análisis de los juzgadores es errado por cuanto, se determinó el perfil de riesgos sobre la mercancía (cepillos de dientes) por cuanto en la declaración aduanera el valor fue *“de un centavo de dólar”*, así señala que al tener que ser la documentación *“consistente y exacta, el importador debía proporcionar toda clase de documentos de negociación, de exclusividad, entre otros para poder ratificar el valor de transacción de un centavo de dólar por cada cepillo de dientes.”*

6.4.4. Alegato que de ninguna manera establece la forma en que se produce el yerro hermenéutico en la sentencia al momento aplicar la norma, así como tampoco, señala cuál es el método de interpretación con el que el juzgador de instancia, habría aplicado correctamente y señalando cuál es el sentido o alcance de la norma comunitaria, a fin de que esta Sala de Casación atendiendo la naturaleza extraordinaria y formal del recurso de casación, pueda evidenciar el error de derecho que ha sido alegado. Deficiencia en la proposición jurídica, suficiente para rechazar este caso. Lo que evidencia dicho alegato es que el recurrente pretende que esta Sala valore nuevamente prueba y llegue a una conclusión distinta, lo que se encuentra proscrito dentro del caso 5, y, en general dentro de casación. En todo caso, esta Sala no encuentra, bajo los hechos probados referidos, que los juzgadores de instancia le hubieren dado otro alcance a la norma reprochada, al contrario. la entendieron en su justo alcance.

6.4.5. Finalmente, sobre la falta de aplicación del art. 17 de la Decisión 571 de la CAN, vicio que el casacionista ha condicionado a la configuración de la errónea interpretación del art. 54 de la Resolución No. 1684 de la CAN y, al ser un hecho probado que el importador con la documentación que ha presentado justifica el valor de la transacción (hecho probado) la referida norma se vuelve irrelevante en la decisión de la causa. Adicionalmente, al construir el vicio, no ha señalado cuál fue la norma aplicada indebidamente en su lugar, que pudiere haber originado que exista la ^a falta de aplicación^o que sostiene.

Por las razones expuestas, se desecha el recurso de casación propuesto por el SENA por el caso 5 del art. 268 del COGEP por el vicio de errónea interpretación del art. 54 de la Resolución 1684 Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571 Valor en Aduana de las Mercancías Importadas y, la falta de aplicación del art. 17 de la Decisión 571 de la Comunidad Andina de Naciones.

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 mayoría de 4 de diciembre de 2019, las 13h22, que dicta el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, dentro del juicio No. 17510-2019-00105.

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.

Resumen de fácil comprensión

De conformidad con los hechos probados en la sentencia de instancia, se verifica que no se configuran los vicios de errónea interpretación del art. 54 de la Resolución 1684 Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571 Valor en Aduana de las Mercancías Importadas ni la falta de aplicación del art. 17 de la Decisión 571 de la CAN.

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL (PONENTE)

GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO

JUEZ NACIONAL (E) (E)

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL





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

MG/AM

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.