EDICIÓN JURÍDICA

REGISTRO OFICIAL®
ÓRGANO DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA

# FUNCIÓN JUDICIAL Y JUSTICIA INDÍGENA

## CORTE NACIONAL DE JUSTICIA

## SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO:

## RESOLUCIONES Y JUICIOS

**J09501-2021-00028, J17510-2022-00037, J13802-2018-00520, J09501-2019-00048, J01501-2023-00007**

Año II - Nº 429 - 95 páginas
Quito, viernes 13 de noviembre de 2026

FUNCIÓN JUDICIAL

Juicio No. 09501-2021-00028 RESOLUCION 339-2025

260855735-DFE

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

**AUTOR/A: GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA**

**CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA.** Quito, lunes 12 de mayo del 2025, las 11h07.

**VISTOS:** La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformada por los jueces nacionales doctores: Gilda Rosana Morales Ordóñez, Diego Patricio Gordillo Cevallos (E), en reemplazo del doctor José Dionicio Suing Nagua y Gustavo Adolfo Durango Vela (E) y ponente, dictan sentencia de casación en el proceso No. 09501-2021-00028.

## 1. Antecedentes procesales

**1.1.** La señora Corina Beatriz Sánchez Barba, en su calidad de cónyuge sobreviviente del señor Marcos Manuel Carbajo Pérez, presenta acción de impugnación en contra de la Resolución No. SENAE-DDG-2020-0316-RE, notificada el 16 de octubre de 2020, dictada por el Ing. Rodolfo Antonio Arce Ramírez, Director Distrital de Guayaquil del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (en adelante SENAE), por la que resuelve declarar sin lugar el reclamo administrativo de impugnación No. 089-2020, en contra del acto administrativo contenido en la liquidación No. 40793758 (fs. 14 a 26).

**1.2.** En el caso puesto en nuestro conocimiento, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, conforme con lo resuelto en la audiencia preliminar, de común acuerdo con las partes procesales, señala como objeto de la controversia: *"**I** Establecer si en el presente caso operó la prescripción de cobro de la nota de crédito tributario; **II** Determinar si existe nulidad de la liquidación por falta de*

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

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

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

*motivación; **III** Establecer si al emitir la resolución y liquidación se violaron los principios de legalidad y seguridad jurídica*º .

**1.3.** Mediante sentencia dictada el 4 de julio de 2023, las 17h12, el Tribunal de instancia resuelve rechazar la demanda que presenta la actora señora Corina Beatriz Sánchez Barba, en la calidad que invoca, en contra del Director Distrital de Guayaquil del SENAE y, en consecuencia, se declara la validez de la Resolución No. SENAE-DDG-2020-0316-RE, de 16 de octubre de 2020, así como su antecedente la Liquidación No. 40793758, sin que proceda el pago de indemnizaciones, intereses y costas (fs.184 a 190).

**1.4.** El abogado Jorge Ricardo Jijón Márquez de la Plata, defensor técnico debidamente legitimado de la señora Corina Beatriz Sánchez Barba, cónyuge sobreviviente del señor Marcos Manuel Carbajo Pérez, interpone recurso extraordinario de casación (fs. 192 a 196) en contra de la sentencia del 4 de julio de 2023, el que mediante auto del Tribunal de instancia de 28 de agosto de 2023, las 14h42, (fs.198 a 199), se lo declara oportuno y dispone remitir el expediente a la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.

**1.5.** Mediante providencia de 28 de noviembre de 2023, las 08h52 y luego de que el recurrente completa su demanda, el doctor Fernando Antonio Cohn Zurita Conjuez Nacional, admite a trámite el recurso de casación propuesto por la parte actora, por el ***caso quin*to** del art. 268 del COGEP, por el vicio de ***errónea interpretación*** de los arts. 55 del Código Tributario (en adelante CT); 120 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones (en adelante COPCI); 300 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP); y, 19 del Código Orgánico de la Función Judicial (en adelante COFJ) (fs. 8).

## 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 artículos 184, numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador (en adelante CRE); 184, 185, segunda parte, numeral 1 del COFJ y 269 del COGEP.

**2.2.** En virtud del sorteo de 17 de abril de 2024, las 10h54 (fs. 10), 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, ratificado 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 avalado con Acción de Personal No. 166-UATH-2021-NB, de 19 de febrero de 2021.

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

## 3. Validez procesal

En la tramitación del presente recurso extraordinario de casación no se observa omisión de solemnidad sustancial alguna que pudiera invalidarlo o causar la nulidad procesal, como así

lo manifestaron las partes procesales en la audiencia de casación, llevada a cabo el día **jueves 8 de mayo 2025, las 14h45**; en consecuencia, se declara la validez de todo lo actuado.

## 4. Fundamentación del recurso de casación

**4.1.** La parte actora en el escrito de casación y en la audiencia de casación llevada a cabo en la fecha señalada sostiene que, en la sentencia recurrida se incurre en el *caso 5* del art. 268 del COGEP por el vicio de ***errónea interpretación*** *de los* arts. 55 de CT, 120 del COPCI, 300 del COGEP y 19 del COFJ bajo la siguiente sustentación:

**4.2.** Con respecto a la *errónea interpretación* de los *arts.55 del CT y 120 del COPCI* considera que la normativa en mención es clara en establecer que la administración aduanera puede cobrar créditos tributarios solo dentro de los cinco años desde que fueron exigibles y que, en el presente caso, al hacerlo al sexto año se configura la prescripción.

**4.3.** Añade que, de la revisión de la liquidación y resolución que se impugnan en sede administrativa y judicial, se puede evidenciar que el 14 de octubre de 2014 el SENAE emite la nota de crédito No. 028-2014-38-004983 (USD $21.604,00) a favor de Manuel Carabajo Pérez; y que luego de seis años, cuando ya se encontraba prescrita la acción de cobro, se emite una liquidación para el cobro de la prenombrada nota de crédito. No obstante, los jueces de nivel de forma errada consideran que ello es improcedente, ya que la contabilización de los plazos de prescripción de la acción de cobro y de la obligación tributaria se inician desde que se emite una liquidación o un título para cobrar la nota de crédito.

**4.4.** Continúa argumentando que la administración únicamente puede realizar gestiones para el cobro de una nota de crédito dentro de los cinco años siguientes desde la fecha en que la obligación fue exigible, esto es, desde que se genera la liquidación para el cobro de la nota de crédito No. 028-2014-38004983 por parte del SENAE, de acuerdo con los Memorandos Nos. SENAE-DNC-2020-0004-M, SENAE-DNT-201 9-0864-M y SENAE-DNT-201 9-0522-M. Si el Tribunal de instancia hubiera interpretado estos artículos de manera correcta, hubiera declarado con lugar la demanda reconociendo que la facultad de la administración para realizar acciones de cobro se encuentra prescrita.

**4.5.** Sobre la *errada interpretación* de los *artículos 300 del COGEP y 19 del COFJ* manifiesta que, en los procedimientos contencioso tributarios el Tribunal de instancia tiene la obligación de realizar el control de legalidad sobre todos los actos administrativos impugnados, con la finalidad de tutelar los derechos de toda persona, incluso supliendo las omisiones en que incurran las partes sobre puntos de derecho o se aparte del criterio que aquellas atribuyan a los hechos. Sin embargo, el Tribunal juzgador, de forma errónea, considera que el control de legalidad (art. 300 del COGEP) encuentra su límite en los principios dispositivo, de inmediación y concentración (art. 19 del COFJ); por ello, no se pronuncia sobre los cuestionamientos al procedimiento para determinar un valor a cobrar.

**4.6.** Puntualiza que, si el Tribunal de instancia hubiera realizado una correcta interpretación de los artículos 300 del COGEP (del que no existe mención expresa pero sí lo aplican) y 19 del COFJ (al que también acusa que no se lo debió aplicar) en el fallo, hubiera analizado todos los actos y hechos sujetos al control de legalidad, tal como lo exigen las normas en cuestión y hubiera concluido que, más allá de las alegaciones de la accionante, se debieron analizar todas las circunstancias que rodean el proceso determinativo, lo que hubiera conducido al reconocimiento de que la administración actuó de forma extemporánea, lo que acarrea la vulneración de sus derechos a la tutela judicial, seguridad jurídica y la invalidez del acto. Por ello, solicita casar la sentencia recurrida y dictar la que corresponde.

**4.7. Contestación al recurso admitido.** Si bien mediante auto de admisión del recurso de casación de 28 de noviembre de 2023, las 08h52, se dispone correr traslado a la contraparte procesal, a fin de que conteste el recurso de casación, de forma fundamentada (fs. 8 a 8 vta.), no aparece del proceso ningún escrito de contestación al recurso admitido.

## 5. Problema Jurídico

Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación incurre en el caso ***quinto*** del artículo 268 del COGEP, por el vicio de ***errónea interpretación*** de los artículos 55 del CT, 120 del COPCI, 300 del COGEP y, 19 del COFJ.

## 6. Análisis de la Sala de Casación

**6.1. Caso del recurso de casación**

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

> ª ***Art. 268.- Casos.-*** *El recurso de casación procederá en los siguientes casos: [¼]* ***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.º*

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. En este caso, de configurarse el yerro jurídico de la sentencia ésta debe ser corregida. Adicionalmente, 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 resolutiva del fallo recurrido.

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

> ª *Se trata de la exégesis equivocada de la norma en su contenido mismo, independientemente de las cuestiones de hecho debatidas en la sentencia y del caso que trata de regular. La norma jurídica es la que gobierna el asunto, pero en sentido diverso, por lo tanto, yerra en el enfoque verdadero de ella, en su espíritu y alcances. Hay entonces insuficiencia del juicio o exceso al formularlo. El sentenciador acierta en la norma, pero falla en su verdadero significado, alejándose de su espíritu y finalidadº* (Luis Tolosa Villabona*, Teoría y Técnica de la Casación,* Bogotá: Ediciones Doctrina y Ley Ltda., 2008, pp. 359-361*)*.

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

**<u>*Código* Tributario</u>**

*ª **Art. 55.- Plazo de prescripción de la acción de cobro.-** La obligación y la acción de cobro de los créditos tributarios y sus intereses, así como de multas por incumplimiento de los deberes formales, prescribirá en el plazo de cinco años, contados desde la fecha en que fueron exigibles; y, en siete años, desde aquella en que debió presentarse la correspondiente declaración, si ésta resultare incompleta o si no se la hubiere presentado. Cuando se conceda facilidades para el pago, la prescripción operará respecto de cada cuota o dividendo, desde su respectivo vencimiento. En el caso de que la administración tributaria haya procedido a determinar la obligación que deba ser satisfecha, prescribirá la acción de cobro de la misma, en los plazos previstos en el inciso primero de este artículo, contados a partir de la fecha en que el acto de determinación se convierta en firme, o desde la fecha en que cauce ejecutoria la resolución administrativa o la sentencia judicial que ponga fin a cualquier reclamo o impugnación planteada en contra del acto administrativo antes mencionado. La prescripción debe ser alegada expresamente por quien pretende beneficiarse de ella, el juez o autoridad administrativa no podrá declararla de oficio.º*

**<u>Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones (COPCI)</u>**

*ª **Art. 120.- Prescripción.-** La acción de la Administración Aduanera para cobrar las obligaciones aduaneras prescribe en el plazo de cinco años contados desde la fecha en que fueron exigibles. En el caso de la liquidación y liquidaciones complementarias efectuadas como consecuencia del acto de aforo, la prescripción se interrumpirá con la notificación del auto de pago del proceso coactivo. En el control posterior la interrupción de la prescripción operará con la notificación de la rectificación de tributos o con la notificación del inicio del proceso de control posterior, antes del vencimiento del plazo de prescripción señalado.º*

**<u>Código Orgánico General de Proceso</u>**

*ª **Art. 300.- Objeto.** Las jurisdicciones contencioso tributaria y contencioso administrativa previstas en la Constitución y en la ley, tienen por objeto tutelar los derechos de toda persona y realizar el control de legalidad de los hechos, actos administrativos o contratos del sector público sujetos al derecho tributario o al derecho administrativo; así como, conocer y resolver los diversos aspectos de la relación jurídico tributaria o jurídico administrativa, incluso la desviación de poder [¼].º*

**Código Orgánico de la Función Judicial**

*ª **Art. 19.- Principios dispositivo, de inmediación y concentración.-** Todo proceso judicial se promueve por iniciativa de parte legitimada. Las juezas y jueces resolverán de conformidad con lo fijado por las partes como objeto del proceso y en mérito de las pruebas pedidas, ordenadas y actuadas de conformidad con la ley. Sin embargo, en los procesos que versen sobre garantías jurisdiccionales, en caso de constatarse la vulneración de derechos que no fuera expresamente invocada por los afectados, las juezas y jueces podrán pronunciarse sobre tal cuestión en la resolución que expidieren, sin que pueda acusarse al fallo de incongruencia por este motivo. Los procesos se sustanciarán con la intervención directa de las juezas y jueces que conozcan de la causa. Se propenderá a reunir la actividad procesal en la menor cantidad posible de actos, para lograr la concentración que contribuya a la celeridad del proceso.º*

**6.4. Caso SUB JUDICE a resolver**

**6.4.1.** A continuación, se procede a analizar el recurso propuesto por la parte recurrente al amparo del caso *quinto* del art. 268 del COGEP, por el vicio de *errónea interpretación* de los arts. 55 de CT, 120 del COPCI, 300 del COGEP y 19 del COFJ, por considerar que el Tribunal de instancia erró en el alcance dado a dichas normas, y resolver que no se encuentra prescrita la acción de cobro del crédito tributario del SENAE, pues desde que se emite la nota de crédito (2014) hasta que se emite la liquidación que se impugna, ya pasó el plazo de 5 años contados desde la fecha en que fueron exigibles, tanto más, que los juzgadores tienen la obligación de realizar el control de legalidad sobre todos los actos administrativos, con la finalidad de tutelar los derechos de toda persona.

**6.4.2.** Es pertinente señalar que cuando se invoca el caso 5 del art. 268 del COGEP, la Sala Especializada de Casación debe verificar si la sentencia que emite el Tribunal de instancia riñe con el derecho (*error in iudicando*), lo que implica que los hechos sobre los que conoció el Tribunal *A quo*, no son controvertidos y se aceptan por las partes procesales, de tal manera que, no se puede volver a analizar las pruebas ya presentadas y valoradas. Asimismo, el cargo abarca únicamente infracciones a normas sustantivas o precedentes jurisprudenciales obligatorios.

**6.4.3.** Una vez definido el objeto de la controversia y teniendo en cuenta que el caso invocado parte de la aceptación de los hechos probados y aquellos no controvertidos, se identifican los siguientes:

**(i)** Consta del proceso que la nota de crédito No. 028-2014-38-004963, se emite el 24 de octubre de 2014, a nombre de Marcos Manuel Carbajo Pérez, por el valor de USD $21.604,00. **(ii)** La Liquidación No. 40793758 objeto de la impugnación en sede administrativa, se emite y notifica al importador el 11 de enero de 2020, es el resultado de un control que realiza la administración aduanera a la ª correcta emisión de notas de créditos a favor de importadoresº, en el caso, la que guarda relación con la DAI 02820141000345775, que se considera como alterada y sin sustento aparente, según reporte del Informe Técnico DTI-MBM-0004-2019. **(iii)** La Directora Administrativa Financiera del SENAE de Guayaquil solicita un informe pormenorizado respecto a los antecedentes y fundamentos para la emisión de la liquidación No. 40793758 y señala que se emite en base al Memorando No. SENAE-DNC-2020-0004-M, de 2 de enero de 2020 suscrito por la Directora Nacional de Capitales y Servicios Administrativos, y, en los Memorandos Nos. SENAE-DNT-2019-0864-M, de 20 de diciembre de 2019 y SENAE-DNT-2019-0522-M, de 27 de agosto de 2019, que expide la Dirección Nacional de Mejora Continua y Tecnología de la Información, a fin de que se proceda con la gestión de cobro o reintegro. **(iv)** Las notas de crédito se emiten como consecuencia de créditos reconocidos en favor del sujeto pasivo, por tanto, no existe fecha para contabilizar la prescripción, considerando que ésta se genera en el momento que se emite la liquidación. **(v)** Tanto la Liquidación manual financiera No. 40793758, con el motivo de ª Subsanación notas de créditoº, como la Resolución No. SENAE-DDG-2020-0316-RE, de 16 de octubre de 2020, están debidamente motivadas.

**6.4.5.** Con estos hechos que aparecen como probados o no controvertidos en la sentencia, el Tribunal de instancia, en el numeral 7.7. al referirse al primer objeto de la controversia relativo a si operó o no la prescripción de la nota de crédito tributaria señala en el acápite 7.7.5. que, de conformidad con el artículo 116 literal c) del COPCI se infiere que las notas de crédito se emiten como consecuencia de créditos reconocidos a favor del sujeto pasivo, es decir un derecho emitido en favor del señor Marcos Carabajo Pérez, por lo tanto, no existe la fecha para contabilizar la prescripción, pues esta ª *se genera el momento que se emite una liquidación o un título para cobrar esa nota de crédito y, siendo que, la única fecha que ha probado la actora es la del 11 de febrero del 2020, fecha en que fue emitida la Liquidación No. 40793758, por subsanación de nota de crédito*º ; por lo que, de acuerdo con el 120 del COPCI la facultad de cobro de la administración aduanera no ha prescrito.

**6.4.6.** Agrega que, el actor confunde las fechas de cuando recibe la nota de crédito (a su favor) versus la fecha en que se hace exigible la liquidación o título de crédito por concepto de un reverso de esa nota de crédito. No obstante, al no cuestionarse en sede judicial, la caducidad de dicho procedimiento, ni el correcto o incorrecto trámite para obtener la declaración de pérdida de competencia por caducidad, el Tribunal de instancia señala que no puede pronunciarse al respecto, por el principio dispositivo previsto en el art. 19 del COFJ puesto que todo proceso judicial se promueve por iniciativa de parte legitimada y que los jueces están obligados a resolver de conformidad con lo fijado por las partes procesales como objeto del proceso y en mérito de las pruebas pedidas, ordenadas y actuadas de conformidad con la ley, más si existe norma expresa que dispone que la prescripción sólo puede ser declarada a solicitud de parte; por lo tanto, el tribunal está obligado a respetar la controversia que se puso en su conocimiento y con la que se cita al demandado, ya que el resolver sobre puntos no discutidos ni defendidos por la administración, se violaría tanto el debido proceso como también los principios básicos del derecho a la defensa.

**6.4.7.** Así las cosas y en relación a la **errada interpretación** de los arts. 55 del CT y 120 del COPCI alegadas por el recurrente en relación a la prescripción, como bien lo indica el Tribunal de instancia, las notas de crédito constituyen un derecho que reconoce la administración aduanera a favor del contribuyente, pero no es una obligación exigible, como para que empiece a contabilizar la prescripción de la obligación. En el caso, lo único que

existe es la liquidación de pago No. 40793758, que se sustenta en un reintegro de valores como consecuencia de la Nota de crédito No. 028-2014-38-004963, de 24 de octubre de 2014, que se considera alterada y sin sustento aparente, por un ejercicio de control que realiza la administración aduanera ª respecto a la correcta emisión de notas de créditoº y que, según la sentencia de instancia está debidamente motivada, liquidación que es confirmada con la Resolución No. SENAE-DDG-2020-0316-RE que es el acto administrativo impugnado en sede judicial, por tanto, al estar impugnado no constituye un acto determinativo firme ni causa ejecutoria, por lo que, de acuerdo con las mencionadas normas, la facultad de cobro de la administración aduanera no ha prescrito por no ser exigible. Por ello, no se determina que exista una errada interpretación de los prenombrados arts. (55 del CT y 120 del COPCI), y se descartan estos cargos.

**6.4.8.** Continuando con el análisis de los vicios alegados, esta Sala de Casación insiste en que cuando el recurrente acusa a la sentencia del ª vicio de errónea interpretaciónº, se infiere que se encuentra de acuerdo con la aplicación de la norma acusada, sin embargo, difiere en el sentido o significado que el Tribunal le atribuye a dicho precepto normativo. En el presente caso, el Tribunal de instancia en el análisis y resolución del objeto controvertido no aplica el art. 300 del COGEP; por ello, mal podría la parte casacionista alegar que existe una errada interpretación de dicha norma o, menos aún, como lo indica en la aclaración del recurso que, si bien no existe mención expresa sí lo aplican, pues no se ha precisado en qué parte de la sentencia se encuentra aplicado su contenido, como para que esta Sala pueda verificar aquello, lo que constituye razón suficiente para desestimar el cargo.

**6.4.9.** De igual manera, resulta contradictorio e inaplicable que el accionante señale que existe de forma simultánea y concurrente, por una parte, una errada interpretación del artículo 19 del COFJ y, por otra, acote que no se debió aplicar esta norma, pues esto implica un razonamiento ilógico y falaz, que imposibilita la labor de la Sala por falta de precisión del caso, por lo que, se rechazan los cargos de errónea interpretación de los artículos 300 del COGEP y 19 del COFJ, por errores en la técnica casacional y en la fundamentación de los mismos.

**6.4.10.** Por si no fuera suficiente, conviene indicar que la parte casacionista pretende, a través de sus alegaciones que, esta Sala de Casación analice nuevamente hechos y actos que no son

controvertidos, como la emisión de la nota de crédito y la posterior reliquidación en la que se deja sin efecto la anterior que, al contrario, son aceptadas por las partes procesales y no pueden ser revaloradas en casación, al menos no por el caso 5to. invocado en el recurso, deficiencia que no puede ser subsanada por esta Sala de Casación.

Por las razones expuestas, al no evidenciarse el vicio de *errónea interpretación* de los artículos 55 de CT, 120 del COPCI, 300 del COGEP y 19 del COFJ, el recurso no procede y, por tanto, se rechaza. Aclarando que, tal decisión obedece a la técnica casacional del caso 5 que, parte de los hechos probados en sentencia; sin embargo, ello no implica necesariamente que esa Sala se encuentre de acuerdo con todo lo decidido por el Tribunal de instancia.

## 7. Decisión

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

**7.2. NO CASAR** la sentencia de 4 de julio de 2023, las 17h12, que dicta el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, dentro del juicio de impugnación 09501-2021-00028.

**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**

No procede el recurso de casación que plantea la defensa técnica de la actora, ahora recurrente, por errónea interpretación de los arts. 55 de CT, 120 del COPCI, 300 del COGEP y 19 del COFJ, ya que, por un lado, no existe fecha de inicio para contabilizar la prescripción de una nota de crédito y, por otro, se encuentran indebidamente consignados los vicios que se alegan, pretende en el fondo, que se haga un ejercicio de valoración probatoria.

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

**JUEZ NACIONAL (PONENTE)**

GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO

**JUEZ NACIONAL (E) (E)**

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

**JUEZA NACIONAL**

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

FUNCIÓN JUDICIAL

Juicio No. 17510-2022-00037 RESOLUCION 341-2025

260856494-DFE

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

**AUTOR/A: GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA**

**CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA.** Quito, lunes 12 de mayo del 2025, las 11h12. **VISTOS:** La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformada por los jueces nacionales doctores: Gilda Rosana Morales Ordóñez, Diego Patricio Gordillo Cevallos (E), en reemplazo del doctor José Dionicio Suing Nagua y Gustavo Adolfo Durango Vela (E) y ponente, dictan sentencia de casación en el proceso No. 17510-2022-00037.

## 1. Antecedentes procesales

**1.1.** El ingeniero Gilber Jonhson Silva Viscarra, representante legal de la compañía TECNOMEGA C.A., presenta acción de impugnación en contra de la Resolución SENAE-DNJ-2021-0188-RE de 29 de diciembre de 2021, que emite el magíster Pablo Fernando Villegas Landázuri, Director Nacional Jurídico Aduanero del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (en adelante SENAE), así como de la determinación de control posterior No. JRP2-2020-0085-D001, notificada el 16 de junio de 2021, por un total de USD $ 65.578,60 (fs. 1 a 8).

**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, señala como objeto de la controversia: ª *Establecer si la resolución nro. SENAE-DNJ-2021-0188-RE, dictada 29 de diciembre de 2021 emitida por el director nacional jurídico aduanero del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, con la cual declaró sin lugar el reclamo administrativo de impugnación nro. 065-2021 y ratificó la legalidad y validez de la*

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

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

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

*determinación de control posterior nro. JRP2-2020-0085-D001, adolece de algún vicio que ocasione su nulidad; y, en consecuencia, pronunciarnos respecto de la legitimidad de dicho acto determinativo y de la Rectificación de Tributos Nro. JRP2-2020-0085-D001, notificada el 16 de junio de 2021.º*

**1.3.** Mediante sentencia de 19 de enero de 2023, las 11h28, notificada el 23 de enero de 2023, las 14h27, el Tribunal de instancia resuelve aceptar la demanda que presenta TECNOMEGA C.A., declara la nulidad de la Resolución No. SENAE-DNJ-2021-0188-RE, de 29 de diciembre de 2021, que dicta el Director Nacional Jurídico Aduanero del SENAE, la Rectificación de Tributos No. JRP2-2020-0085-0001 y la Determinación de Control posterior No. JRP2-2020-0085-D001, sin que proceda el pago de costas ni honorarios (fs. 223 a 233).

**1.4.** La abogada Dayana Urdánigo Palma, procuradora judicial de la Directora General y del Director Nacional Jurídico Aduanero del SENAE, el 3 de marzo de 2023, interpone recurso extraordinario de casación (fs. 234 a 239) en contra de la referida sentencia de 19 de enero de 2023, mediante auto de 6 de marzo de 2023, las 15h23 (fs. 292), se lo declara 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 providencia de 19 de enero de 2024, las 08h10, el Dr. Fernando Antonio Cohn Zurita, Conjuez Nacional, admite a trámite el recurso de casación, propuesto por la parte demandada, por el caso ***segundo*** del art. 268 del COGEP, por el vicio de ***falta de motivación*** infringiendo los arts. 76, numeral 7, literal l) de la Constitución de la República del Ecuador (en adelante CRE); y, 89, 300 y 313 del Código Orgánico General de Procesos (en adelante COGEP) (fs. 3).

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

**2.2.** En virtud del sorteo de 17 de abril de 2024, las 11h09 (fs. 24), 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 dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por 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 Dra. 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 Dra. Ana Crespo Santos, ratificado mediante Oficio No. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero de 2021, dictado por el Dr. Iván Saquicela, Presidente de la Corte Nacional de Justicia y avalado con Acción de Personal No. 166-UATH-2021-NB, de 19 de febrero de 2021.

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

## 3. Validez procesal

En la tramitación del presente recurso extraordinario de casación no se observa omisión de solemnidad sustancial alguna que pudiera invalidarlo o causar la nulidad procesal, como así

lo manifestaron las partes procesales en la audiencia de casación, llevada a cabo el día **viernes 9 de mayo de 2025, a las 10h00**; en consecuencia, se declara la validez de todo lo actuado.

## 4. Fundamentación del recurso de casación

**4.1.** La parte recurrente en el escrito de casación y en la audiencia de casación llevada a cabo en la fecha señalada sostiene que, en la sentencia de instancia se incurre en el caso *segundo d*el art. 268 del COGEP, por infracción de los artículos 76.7 literal l) de la CRE y 89, 300 y 313 del COGEP, por cuanto considera que existe una insuficiencia motivacional por *apariencia*, toda vez que el Tribunal de instancia hace mención a hechos inexistentes en el objeto de la controversia y confunde en el fallo la determinación de control posterior con la rectificación de tributos.

**4.1.1.** Considera improcedente que el Tribunal de instancia establezca que la administración aduanera informa, admita y acepte que se notifica a la parte accionante con la Determinación de Control Posterior N° JRP2-2020-0085-D001 y con la Rectificación de Tributos N° JRP2-2020-0085-D001 por un total de USD $ 65.578,60 pues, desde el inicio, en la contestación a la demanda, aclara que existe una confusión entre estos actos determinativos.

**4.1.2.** Puntualizan que, en la determinación de control posterior No. JRP2-2020-0085-D001 se establecen valores a favor del SENAE por un valor total de USD $ 65.578,60 que corresponden a: (1) tributos reliquidados, (2) más el 20% de recargo sobre lo principal por obligación determinada y (3) más sobretasa arancelaria. Por ello, el acto que se impugna al modificar tanto los tributos declarados como la sobretasa arancelaria tiene la denominación de determinación de control posterior y no la de rectificación de tributos, pero bajo ningún concepto, se puede entender que existen dos actos administrativos y, menos aún, que la administración reconoce este hecho, sino solo se evidencia la existencia de un solo acto que se denomina determinación de control posterior, el cual contiene reliquidación de tributos, monto por recargo y sobretasa arancelaria y que fue impugnado dentro del reclamo administrativo.

**4.1.3.** Manifiestan que, en el objeto de la controversia el Tribunal debió primero verificar si

en la Resolución No. SENAE-DNJ-2021-0188-RE, de 29 de diciembre de 2021, con la que se declara sin lugar el reclamo No. 065-2021 y se ratifica la legalidad y validez de la Determinación de Control Posterior No. JRP2-2020-0085- D001, se discutió sobre la existencia de dos actos administrativos y, de la revisión del escrito del reclamo se observa que el importador en la etapa administrativa impugna el informe definitivo de Determinación de Control Posterior No. JRP2-2020-0085-D001 de 11 de junio de 2021 conjuntamente con la reliquidación total de valores de las doce DAI, por un valor total de US$ 65,578,60; es decir, el importador en ningún momento del reclamo se refiere a un acto determinativo denominado rectificación de tributos No. JRP2-2020-0085-D001; sin embargo, el Tribunal de instancia da por hecho cierto la impugnación de la rectificación de tributos y, además, afirma que la administración aduanera admite y reconoce la notificación de dos actos administrativos.

**4.1.4.** Insiste que, resulta totalmente ilógico mencionar que existieron dos actos determinativos ya que solo existe un acto que se denomina Determinación de Control Posterior No. JRP2-2020-0085-D001, el que contiene la reliquidación de valores determinados por concepto de tributos, recargo del 20% y los valores determinados por concepto de sobretasa arancelaria, que ascienden a un total de USD $ 65.578,60 y que fueron oportunamente impugnados en sede administrativa y judicial, por lo que, mencionar que se afectó al actor su derecho a la defensa es improcedente.

**4.1.5.** Indican que, el Tribunal de instancia debió resolver con claridad los puntos sobre los que se produjo la controversia y aquellos que comporten control de legalidad de los antecedentes o fundamentos de la resolución o actos impugnados; no obstante, los juzgadores solo se limitaron a dar por cierto la emisión de dos actos administrativos, sobre la base de una alegación errónea de parte actora y hacen alusión a una afirmación que jamás se dio por parte de la Administración, por lo que, en la parte *decisiva* pretenden que la administración aduanera cumpla un fallo que declara la nulidad de un acto que no existe, como es la Rectificación de Tributos No. JRP2-2020-0085-D001.

**4.1.6.** Concluyen que, la trascendencia del yerro radica en que los juzgadores de nivel, so pretexto de esta supuesta vulneración de derechos, dejan de analizar el fondo de la controversia, esto es, la correcta clasificación arancelaria de las mercancías que fueron objeto de control posterior, sin que la parte actora aporte prueba alguna que desvirtúe la presunción

de legitimidad y ejecutoriedad de la que gozan los actos administrativos impugnados mientras que, la administración aduanera, presenta informe técnico pericial, que explica de forma técnica y detallada, las razones de la reclasificación de las mercancías. Por ello, solicita casar el fallo.

**4.2. Contestación al recurso de casación.** La doctora Mónica Patricia Bravo Venegas, procuradora judicial debidamente acreditada del ingeniero Gilber Jonhson Silva Viscarra, representante legal de la empresa TECNOMEGA C.A. dentro del término concedido en el auto de admisión, contesta el recurso propuesto por la parte recurrente (fs. 13 a 22) y, en cuanto al supuesto vicio de insuficiencia motivacional por apariencia señala que está en total acuerdo con la sentencia que emite el Tribunal de instancia.

**4.2.1.** Para ello, se permite anexar las capturas de pantallas de lo que la administración aduanera denomina ª reliquidaciones de valoresº que constan dentro de la determinación que se denomina control posterior de las importaciones objeto de análisis, en las que se evidencia en amarillo las palabras textuales ª rectificación de tributosº de cada documento de importación que suman el valor total de USD $ 65.578,60 y que corresponden a los valores rectificados de 12 DAIs. Por ello, consideran que dichos anexos se contradicen con lo que señala la SENAE y, violenta el derecho a la defensa de la parte accionante, pues dentro del supuesto informe de determinación de control posterior se encuentra incluido arbitrariamente una orden de cobro de Rectificación de Tributos que no fue notificada debidamente.

**4.2.2.** Concluye que, la evidente rectificación de tributos que la identifica con el número de la Determinación de Control Posterior, lo realiza en un afán de que se revise la totalidad de los valores que se generan en el mentado acto de determinación, a fin de que no se camufle ninguna de las órdenes de pago dentro de un informe de determinación, con el único objeto de proceder a la recaudación sin respeto a los derechos al debido proceso, seguridad jurídica y defensa, por lo que, no tiene sentido que se case el fallo.

## 5. Problema Jurídico

Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación incurre en el caso ***segundo*** por el vicio de **falta de motivación**, infringiendo los artículos 76, numeral 7, literal l) de la CRE y

89, 300 y 313 del COGEP.

## 6. Análisis de la Sala de Casación

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

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

El caso **segundo** se refiere a la transgresión de normas relacionadas con la estructura, contenido y forma de la sentencia o auto, la que podría configurarse, de tres formas: **(a)** por defectos en la estructura del fallo que se dan por la falta de requisitos exigidos por la ley para la sentencia o auto; **(b)** por incongruencia en la parte dispositiva del fallo en cuanto se adopten resoluciones contradictorias o incompatibles, vicio *in procedendo* por violación directa; y, **(c)** cuando la sentencia no cumpla el requisito constitucional y legal de la debida motivación.

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

**Constitución de la República del Ecuador**

> *ª* Art. 76.- *En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas: [¼] **7.** El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías: [¼] **l)** Las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas. No habrá motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Los actos administrativos, resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados se considerarán nulos. Las servidoras o servidores*

*responsables serán sancionados.º*

**Código Orgánico General de Procesos**

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

*ª **Art. 300.- Objeto.** Las jurisdicciones contencioso tributaria y contencioso administrativa previstas en la Constitución y en la ley, tienen por objeto tutelar los derechos de toda persona y realizar el control de legalidad de los hechos, actos administrativos o contratos del sector público sujetos al derecho tributario o al derecho administrativo; así como, conocer y resolver los diversos aspectos de la relación jurídico tributaria o jurídico administrativa, incluso la desviación de poder. Cualquier reclamo administrativo se extinguirá, en sede administrativa, con la presentación de la acción contencioso tributaria o contencioso administrativa. No serán admisibles los reclamos administrativos una vez ejercidas las acciones contencioso tributarias o contencioso administrativas.º*

*ª **Art. 313.- Contenido de la sentencia.** Además de los requisitos generales previstos para la sentencia, esta decidirá con claridad los puntos sobre los que se produjo la controversia y aquellos que en relación directa a los mismos comporten control de legalidad de los antecedentes o fundamentos de la resolución o acto impugnados, supliendo incluso las omisiones en que incurran las partes sobre puntos de derecho, o se aparte del criterio que aquellas atribuyan a los hechos. En caso de que se admita la pretensión del administrado y se deje sin efecto el acto impugnado, se ordenará además que se restituya el valor pagado indebidamente o en exceso y lo debidamente pagado.º*

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

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

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

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

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

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

*necesidad política propia de la justificación de los actos de un poder del Estado, o significa establecer una garantía constitucional que forma parte de un conjunto de mayor contenido en el principio del debido proceso*º .

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

**6.4. Análisis del caso SUB JUDICE.-**

**6.4.1.** Corresponde revisar si, en efecto, la sentencia que dicta el Tribunal de instancia incurre en el caso ***segundo*** del artículo 268 del COGEP, por el vicio de insuficiencia motivacional por apariencia, por cuanto dicha resolución hace mención a hechos inexistentes y existe confusión entre la denominación de la determinación de control posterior con la rectificación de tributos, sin que estos constituyan dos actos administrativos distintos, para lo cual, esta Sala de Casación se fundamenta en las disposiciones constitucionales y legales que se refieren a la motivación, así como en las resoluciones de la Corte Constitucional que sobre el tema se han expedido.

**6.4.2.** La Corte Constitucional ecuatoriana, dejando a un lado el test de motivación referente al cumplimiento de los requisitos de comprensibilidad, lógica y razonabilidad, que tienen relación con los parámetros de corrección del razonamiento judicial, aplica, en su lugar, el estándar de suficiencia que exige que la argumentación jurídica cuente con una estructura mínima integrada por: (i) una fundamentación normativa suficiente; y, (ii) una fundamentación fáctica suficiente (Sentencia No. 115817EP/21, Caso 1158-17-EP, 20 de octubre del 2021, párr. 61; Sentencia No. 150715EP/21, Caso No. 1507-15-EP, 20 de enero de 2021, párr. 24; Sentencia No. 1361-17-EP/23, Caso No. 1361-17-EP, 1 de noviembre de 2023, párr. 23), lo que quiere decir:

*ª **61.1.** Que la fundamentación normativa debe contener la enunciación y justificación*

*suficiente de las normas y principios jurídicos en que se funda la decisión, así como la justificación suficiente de su aplicación a los hechos del caso. Como ha sostenido la Corte IDH, la referida fundamentación jurídica no puede consistir en ª la mera enumeración de las normas que podrían resultar aplicables a los hechos o conductasº [¼] sino que debe entrañar un razonamiento relativo a la interpretación y aplicación del Derecho en las que se funda la resolución del caso.* ***61.2.*** *Que la fundamentación fáctica debe contener una justificación suficiente de los hechos dados por probados en el caso [¼]º .*

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

**6.4.4.** Conviene indicar que, la parte recurrente *in genere* señala que existe una deficiencia motivacional de *apariencia* por cuanto el Tribunal de instancia hace mención a hechos *inexistentes.* Al respecto, por tener incidencia en el caso, vale indicar que la *inexistencia* se da cuando la argumentación jurídica carece totalmente de fundamentación normativa y fáctica. En cambio, la argumentación jurídica es *aparente* cuando, a primera vista, cuenta con una fundamentación normativa suficiente y una fundamentación fáctica suficiente, pero alguna de ellas es, en realidad, inexistente o insuficiente porque está afectada por algún tipo de vicio motivacional, como: (i) incoherencia, (ii) inatinencia, (iii) incongruencia o (iv) incomprensibilidad. (Sentencia No.1158-17EP/21, párrs. 67 al 72).

**6.4.5.** A continuación, se procede a verificar si el fallo presenta el posible vicio motivacional por inexistencia o apariencia que se alega. Así, revisada la resolución del Tribunal de instancia, se observa que esta empieza por la mención del tribunal que la pronuncia, la identificación de las partes, la enunciación resumida de los hechos y circunstancias objeto de

la demanda y su contestación, señala las "resoluciones" que se adoptan en la audiencia preliminar relativas a las excepciones previas y la validez procesal y delimita el objeto de la controversia que se fija, de común acuerdo con los sujetos procesales, conforme con lo que señala el artículo 294, numeral 2 del COGEP.

**6.4.6.** Resulta claro que, la audiencia preliminar constituye el momento idóneo para fijar y puntualizar los hechos y eliminar el material fáctico irrelevante o sobrante de los actos de proposición y de que se muestre la disconformidad de la parte contraria, previo a que se dicte la resolución motivada correspondiente. Todo ello, en aras de delimitar, simplificar el debate y la actividad probatoria en el momento procesal oportuno.

**6.4.7.** Por ello, resulta extraño que la parte recurrente insista, al momento de la interposición del recurso de casación, que el objeto de la controversia o *"thema probandum"* parte de hechos imposibles, pues se fundamenta en dos actos determinativos: la Determinación de Control Posterior No. JRP2-2020-0085-D001 y la Rectificación de Tributos No. JRP2-2020-0085-001 cuando, en realidad, solo existe uno que es la Determinación de Control Posterior, la cual contiene una reliquidación de tributos, el pertinente recargo y la sobretasa arancelaria por un total de USD $ 65.578,60 pues, conforme queda evidenciado en el fallo, se analiza este punto y se puntualiza que si bien, la autoridad aduanera en su contestación a la demanda, aclara la diferencia entre lo que comporta una "determinación de control posterior" y una "rectificación de tributos"; sin embargo, el ***acto impugnado*** (Determinación de Control Posterior) expresamente, en el numeral 3.4. cuando hace el análisis arancelario menciona y utiliza la expresión "rectificación de tributos".

**6.4.8.** En este orden de ideas, en función del objeto de la *litis*, en el numeral 6. de la "Motivación", el Tribunal de instancia identifica que, el 16 de junio de 2021 se notifica al contribuyente con la Determinación de Control Posterior No. JRP2-2020-0085-D001 conjuntamente con la Rectificación de Tributos No. JRP2-2020-0085-0001 por USD $ 65.578,60, que se originan en el cambio de 12 partidas arancelarias, de las mercancías importadas con las declaraciones aduaneras con refrendos No. 055-2015-10-00437732, 055-2015-10-00444827, 055-2015-10-00486662, 055-2015-10-00479586, 055-2015-10-00522823, 055-2015-10-00587835, 055-2015-10-00603119, 055-2015-10-00639688, 055-201S-10-00652325, 055-2015-10-00711262, 055-2015-10-00764179, 055-2015-10-

00837839, correspondientes a "*Disco Duro*, *Solid State Drive*" y "Memorias, placa, unidad de memoria, unidades de computador, unidades de red".

**6.4.9.** Luego, en el acápite 6.2.4. se hace referencia a los artículos 68, 87, 89 y 90 del Código Tributario que se refieren a la determinación de la obligación tributaria y, en lo que corresponde al ámbito aduanero, se analiza el art. 145 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones (en adelante COPCI) relativo a la verificación de las declaraciones aduaneras sujetas al control posterior y, en ejercicio de esta facultad, se expide la Determinación de Control Posterior No. JRP2-2020-0085-D001 con la respectiva reliquidación.

**6.4.10.** En el numeral 6.2.6. nuevamente se aclara que, pese a las explicaciones que expone la autoridad demandada Ð en su contestación a la demandaÐ con respecto de los nombres que da a los actos administrativos con los que efectúa el control posterior a TECNOMEGA, concluye que, estos esclarecimientos no se compadecen con la realidad pues *ª [¼] si bien la actora fue sujeta de un solo proceso determinativo, existen 2 actos resultantes que le fueron notificados*º lo que, a criterio del Tribunal de instancia llama la atención, en tanto evidencia que el proceso termina con dos actos administrativos, más allá del resultado contenido en los mismos y de la justificación argumentativa en el nombre que se ha atribuido a cada uno. Por ello, esta doble actuación, distorsiona los derechos al debido proceso y la defensa de la accionante, toda vez que no permite tener certeza con respecto del acto que le causa efectos jurídicos e, incluso, se llega a habilitar su cobro coactivo. Razones por las que, se acepta la demanda y se declara la nulidad de los prenombrados actos determinativos.

**6.4.11.** Del análisis de la sentencia en mención, esta Sala de Casación puede establecer que, el Tribunal de instancia delimita de forma clara el objeto de la controversia, e independientemente del nombre que se le asigna a la Determinación de Control Posterior No. JRP2-2020-0085-D001, señala las razones que lo conducen a concluir que, el procedimiento de control posterior contiene no solo un acto determinativo, sino dos actos resultantes con los que se le notifican a la parte accionante, así como también señala las consecuencia y efectos jurídicos de aquello en los derechos al debido proceso y defensa.

**6.4.12.** En consecuencia, con respecto a la motivación el fallo contiene las razones suficientes

que le llevan a las conclusiones, sobre la base de una serie de inferencias proposicionales, que se obtienen a partir del análisis tanto de las premisas normativas y fácticas, sin que se evidencie una insuficiencia motivacional por *apariencia in genere*, en el que se haga mención a hechos inexistentes en el objeto de la controversia y se confunda la denominación de la determinación de control posterior con la rectificación de tributos, pues los juzgadores, de forma clara, justifican la razón de su decisión.

**6.4.13.** El artilugio al que recurre la parte casacionista y que consiste en extender, restringir o alterar de algún modo el significado de la palabra porque existe una relación de simultaneidad, no cambia el objeto de la controversia que se circunscribe a establecer la legalidad y validez de la Resolución No. SENAE-DNJ-2021-0188-RE, de 29 de diciembre de 2021, así como la determinación de control posterior No. JRP2-2020-0085-D001, la que contiene la reliquidación de tributos, monto por recargo y sobretasa arancelaria que fue objeto de impugnación dentro del reclamo administrativo.

**6.4.14.** Conviene acotar que conforme con el art. 145 del COPCI la rectificación de tributos es el resultado del proceso de determinación que realiza la administración, el cual se efectúa por aforo o control aduanero (anterior, concurrente o posterior). Sin embargo, las acciones de verificación de declaraciones aduaneras que realiza la SENAE sobre la base de criterios de selectividad e indicadores de riesgo, deben basarse en procedimientos aduaneros adecuados, que cumplan con la normativa jurídica y respeten los derechos de los sujetos pasivos, sin que la connotación de la palabra ª*Determinación de control posterior*º con la reliquidación total de valores de las doce DAI bajo la denominación ª rectificación de tributosº (en el que incluso que incluye una orden de cobro) cambie el objeto de la *litis*, más aún, si en caso, los juzgadores establecen su definición (interpretación subjetiva judicial) y sobre la base de ello resuelven.

**6.4.15.** En resumen, la sentencia se pronuncia respecto al objeto de la controversia, a través de una serie eslabonada de argumentos que culminan con la conclusión final, sin que el hecho de que el razonamiento jurídico del Tribunal de instancia no corresponda con el que pretende la parte casacionista, signifique que exista falta de motivación, pues conforme con lo que señala la Corte Constitucional, esta garantía constitucional no se refiere a la corrección del razonamiento judicial, sino a la explicación razonable y lógica de la decisión adoptada, sin

que ello, signifique que esta Sala de Casación comparta todos los razonamientos del tribunal de instancia. Por las razones expuestas, se rechaza el recurso planteado por el caso 2 del art. 268 del COGEP.

## 7. Decisión

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

**7.2. NO CASAR** la sentencia de 19 de enero de 2023, las 11h28, dictada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, dentro del juicio No.17510-2022-00037.

**7.3**. Sin costas.

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

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

## Resolución de fácil comprensión

No procede el recurso de casación que plantea la administración aduanera, por el caso 2 del art. 268 del COGEP por *falta de motivación* infringiendo los arts. 76.7. l) de la CRE, 89, 300

y 313 del COGEP, toda vez que no incurre en el vicio motivacional de apariencia por inexistencia de los hechos con los que se traba la *litis*, así como tampoco existe confusión entre la denominación de la determinación de control posterior y la rectificación de tributos.

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

**JUEZ NACIONAL (PONENTE)**

GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO

**JUEZ NACIONAL (E) (E)**

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

**JUEZA NACIONAL**

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

FUNCIÓN JUDICIAL

Juicio No. 13802-2018-00520 RESOLUCION 354-2025

261126508-DFE

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

**AUTOR/A: GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO**

**CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA.** Quito, miércoles 14 de mayo del 2025, las 11h44.

**Resolución de fácil lectura**

La Sala especializada de lo Contencioso Tributario al analizar el vicio de indebida aplicación de normas de derecho sustantivo, con fundamento en el caso quinto del artículo 268 del COGEP, ha considerado que no se ha producido infracción alguna de las normas alegadas y ha resuelto no casar el fallo impugnado.

**VISTOS:** El abogado Diego Alexander Moreira Cevallos, procurador judicial de la Directora Zonal 4 del Servicio de Rentas Internas, interpone recurso de casación en contra del fallo dictado el 28 de octubre de 2021, a las 16h51, por el Tribunal Contencioso Administrativo y Tributario con sede en el cantón Portoviejo, provincia de Manabí, en el juicio de impugnación No. 13802-2018-00520.

**1.- Competencia.- 1.1.-** La Corte Nacional de Justicia, a través de sus Salas Especializadas, tiene jurisdicción y competencia para conocer y resolver los recursos de casación interpuestos dentro de las distintas causas que se sustancian en todo el territorio ecuatoriano, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 184 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador *(léase también 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 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

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

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

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

artículo 185 numeral 1 del COFJ. **1.4.-** Luego del sorteo de ley correspondiente, realizado el 07 de febrero de 2025, a las 15h39 (fj. 11 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 12 de mayo de 2025, a las 11h00.

**3.- Antecedentes procesales.- 3.1.- Objeto de la controversia.-** De la sentencia de instancia se desprende que la controversia radica en: *ª Verificar si procede o no que este tribunal en sentencia deje sin efecto legal la Resolución No. 113012018RREC129476, emitida el 20 de septiembre de 2018, notificada al siguiente día, mediante la cual niega el reclamo administrativo de 25 de abril del 2018, en contra de la liquidación de pago No. 13201806500369699, por diferencias en las declaraciones del IVA del ejercicio fiscal 2012, emitida y notificada el 5 de abril del 2018, y determinar si ha caducado la facultad determinadora de la administración tributaria.º*. (fs 267 vuelta expediente de instancia). **3.2.- Resolución impugnada.-** El Tribunal Contencioso Administrativo y Tributario con sede en el cantón Portoviejo en el fallo antes referido resolvió: *ª aceptar la demanda presentada por el Ingeniero VICENTE FABRICIO SOLIS CEDEÑO, en contra de la DIRECTORA ZONAL 4 DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS; y, dispone: 1.- Dejar sin efecto la Resolución No. 113012018RREC129476, emitida el 20 de septiembre de 2018, por diferencias en las declaraciones del IVA del ejercicio fiscal 2012. 2.- El Servicio de Rentas Internas proceda a la devolución del valor consignado por el actor en este juicio, con los intereses de ley, conforme lo establece el artículo 324 Código Orgánico General de Procesos.º*. (fs. 271 vuelta expediente de instancia). **3.3.- Recurso de**

**casación.-** Mediante escrito de fecha 1 de septiembre de 2022, 08h48, el procurador judicial de la Directora Zonal 4 del Servicio de Rentas Internas, interpone el recurso de casación en contra del fallo antes referido, con fundamento en el caso quinto del artículo 268 del COGEP por la aplicación indebida del artículo 76 numeral 7 literal l) de la Constitución de la República del Ecuador; de la Resolución No. 07-2016 emitida por el Pleno de la Corte Nacional de Justicia; del artículo 94 numerales 1 y 2 del Código Tributario y del artículo 61 la Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo, y Estabilidad y Equilibrio Fiscal. **3.4.- Calificación.-** El Tribunal Contencioso Administrativo y Tributario con sede en el cantón Portoviejo calificó el recurso de casación en auto de 17 de abril de 2023, a las 16h02, en los términos de los artículos 266 y 269 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 25 de octubre de 2024, las 09h32, el doctor Juan Francisco Martínez Castillo, en su calidad de Conjuez de la Sala resolvió admitir el recurso de casación propuesto en los siguientes términos: *ª 17. ADMITIR el recurso de casación presentado por el SERVICIO DE RENTAS INTERNAS, por intermedio de su procurador judicial, abogado Diego Alexander Moreira Cevallos; en consecuencia, se admite el siguiente cargo: 17.1 Por el caso quinto del artículo 268 del COGEP, por el que se acusa que en la decisión recurrida se incurrió en: (i) Aplicación indebida de la resolución 07-2016 del Pleno de la Corte Nacional de Justicia, que conllevó a que según la sentencia sea aplicable el artículo 94 numeral 1 del Código Tributario, aduciendo además que se vulneró la garantía de motivación del 76, numeral 7, literal l) de la Constitución; correspondiendo aplicar el artículo 94 numeral 2 del Código Tributario, de conformidad con la disposición interpretativa del artículo 61 de la Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo, y Estabilidad y Equilibrio Fiscal.º*. (fs. 4 a 6 expediente de casación).

**4.- Fundamentación del recurso de casación.- 4.1.-** Para fundamentar su recurso la institución casacionista menciona que el modo de infracción cometido por el Tribunal A quo se dio por aplicación indebida de la Resolución No. 07-2016 emitida por el Pleno de la Corte Nacional de Justicia del Ecuador, aduciendo que la Administración Tributaria se equivoca al analizar las transacciones de los proveedores del accionante, cuando no debió desconocer el gasto sino que debía desconocer la deducibilidad del mismo, esto conllevó además que a su criterio era aplicable el artículo 94.1 del Código Tributario, aduciendo además que se vulneró la garantía de la motivación señalada en el literal l) del numeral 7 del Artículo 76 de la Constitución de la República del Ecuador. Es decir, expresa que 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. (fs. 291 expediente de instancia). **4.2.-** A su vez, indica que el Tribunal debió primeramente analizar las alegaciones de la Administración Tributaria, toda vez que es evidente que no comprende el alcance del desconocimiento de las transacciones mantenidas por el accionante con proveedores inexistentes, lo cual hubiese conllevado a la aplicación del artículo 94.2 del Código Tributario de conformidad a la disposición interpretativa contenida en el artículo 61 de la Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo, y Estabilidad y Equilibrio Fiscal. (fs. 291 expediente de instancia). **4.3.-** Señala que la Administración Tributaria al realizar la determinación de la Declaración del Impuesto a la Renta 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 proveedores, mantenían una variedad de inconsistencias entre su actividad, falta de personal, activos, maquinaria, entre otras, versus la cantidad y valor de los bienes o servicios supuestamente proveídos. Continúa señalando que el sujeto pasivo al realizar la impugnación del acto administrativo en sede judicial, ataca estrictamente al hecho de que la facultad determinadora de impuestos se encontraba caducada, no realiza 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, una norma sustantiva sine qua non para que la Administración Tributaria desconozca sus transacciones como inexistentes. (fs. 291 y 291 vuelta expediente de instancia). **4.4.-** Argumenta que en vista de que la litis solo se traba sobre la supuesta caducidad, 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. Además el Tribunal aplica una resolución emitida por el Pleno de la Corte Nacional de Justicia que no tiene relación al objeto de la litis, puesto que no existe contradicción con respecto de la deducibilidad de los costos y gastos sino más bien, existe un registro de transacciones inexistentes o supuestas con proveedores inexistentes, ante lo cual es aplicable la disposición interpretativa incorporada en el artículo 61 de la Ley de Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo, y Estabilidad y Equilibrio Fiscal, el cual cita un extracto. (fs. 291 vuelta expediente de instancia). **4.5.-** Finalmente, menciona que de lo citado se desprende que la disposición interpretativa en ninguna parte se refiere al desconocimiento de la deducibilidad de los costos y gastos, sino a la inexistencia de las transacciones y sus proveedores, por lo que mal hizo el Tribunal al concluir que las transacciones desconocidas por

la Administración Tributaria debía afectar solo su deducibilidad, fundamentación que dejó 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 la Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo, y Estabilidad y Equilibrio Fiscal. Concluye citando el acápite séptimo de la sentencia recurrida y expresa que se ha demostrado fehacientemente que la fundamentación del presente recurso de casación, en lo que respecta a la presente causal quinta, cumple con los requisitos formales establecidos en la ley y en la jurisprudencia, por tal motivo, se debe conceder el mismo y casar la sentencia y dictar la que corresponde en derecho, al tenor de lo dispuesto en el artículo 273 del Código Orgánico General por Procesos. (fs. 292 y 292 vuelta expediente de instancia). **4.6.- Contestación al recurso.-** Corrido traslado con el recurso admitido, mediante escrito presentado el 7 de noviembre de 2024, 12h53, comparece el abogado Vicente Amador Flor Cedeño, procurador judicial del señor Vicente Fabricio Solis Cedeño, para dar contestación al recurso interpuesto y señala que en el caso sometido al examen el SRI concluye que se realiza una aplicación indebida de la Resolución 07-2016 del Pleno de la Corte Nacional de Justicia; sin embargo, en la sentencia se aprecia que la ª Resolución 07-2016º no es núcleo de la razón para decidir, sino la valoración conjunta a los medios de prueba actuados por el actor, y la evidente insuficiencia probatoria obrada por parte de la Administración Tributaria, última que confrontada con lo fijado en el artículo 311 del COGEP, deja seriamente destruida la presunción de legitimidad del acto administrativo impugnado. Más aún si las discutidas transacciones comerciales nunca fueron acreditadas en existencia por parte del SRI. (fs. 9 expediente de casación). **4.7.-** Finalmente, menciona que la sentencia dictada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Administrativo y Tributario con sede en la ciudad de Portoviejo, en su numeral octavo, analiza el cumplimiento de la garantía básica de la motivación, misma que como consta en la sentencia no se encuentra suficientemente cumplida, de lo cual se extrae que la sentencia hoy sometida al examen de casación, no solamente advierte que existe caducidad de la facultad determinadora de tributos, sino que adicionalmente expone la insuficiente motivación, dos cuestiones de fondo que terminan afectando sustancialmente la validez del acto administrativo impugnado. (fs. 9 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 aplicación indebida de la Resolución No. 07-2016 del Pleno de la Corte Nacional de Justicia y del artículo 94 numeral 1 del Código Tributario, correspondiendo aplicar el artículo 94 numeral 2 del Código Tributario y el 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.-** 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 Conjuez de la Sala, 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* .

**6.3.-** La **aplicación indebida** se presenta *ª (¼) cuando la norma ha sido entendida rectamente en su alcance y significado, más se la ha utilizado para un caso que no es el que ella contempla.º* [1]. En tanto que, para Calamandrei, el vicio de aplicación indebida puede llegarse *ª (¼) por dos distintos modos que son perfectamente aplicables en nuestra técnica: porque, o puede errarse al precisar las circunstancias de hecho que son relevantes para que la norma entre en juego (yerro de diagnosis jurídica), o pueda padecerse equivocación al establecer la diferencia o semejanza que media entre la hipótesis legal y la tesis del caso concreto.º* [2].

**6.3.1.-** Las normas señaladas como infringidas son: **a) Resolución No. 07-2016 del Pleno de la Corte Nacional de Justicia.-** *ª RESUELVE:... Art. 3.- DECLARAR COMO JURISPRUDENCIA VINCULANTE, el siguiente punto de derecho: ☞Para que un gasto sea considerado como deducible a efecto del cálculo del Impuesto a la Renta, se debe tener en cuenta que, además del cumplimiento de los requisitos formales, debe tener una secuencialidad formal - material, demostrándose sustentadamente a través de la emisión de los comprobantes de venta, retención y complementarios, forma de pago, acreditación en cuenta en favor del beneficiario y la verificación de la fuente de la obligación que demuestre que efectivamente se haya realizado la transferencia del bien o que se haya*

1 Ecuador. Registro Oficial No. 12 de 31 de enero de 2003, 28.

2Humberto Murcia Ballén, *"Recurso de casación civil"*, (Bogotá: Ediciones Jurídica Gustavo Ibáñez, 2 015), 318.

*prestado el servicioº , reiterado en las sentencias que se detallan en el numeral anterior.; y en tal virtud declarar que CONSTITUYE PRECEDENTE OBLIGATORIO a partir de la fecha de publicación de esta Resolución en el Registro Oficial.*©**b) Artículo 94 numerales 1 y 2 del Código Tributario.-** *ª Caducidad.- Caduca la facultad de la administración para determinar la obligación tributaria, sin que se requiera pronunciamiento previo: 1. En tres años, contados desde la fecha de la declaración, en los tributos que la ley exija determinación por el sujeto pasivo, en el caso del artículo 89; 2. En seis años, contados desde la fecha en que venció el plazo para presentar la declaración, respecto de los mismos tributos, cuando no se hubieren declarado en todo o en parte; 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.º* . **c) Artículo 76 numeral 7 literal l) de la Constitución de la República del Ecuador.-** *ª En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas: (¼) 7. El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías: (¼) l) Las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas. No habrá motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Los actos administrativos, resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados se considerarán nulos. Las servidoras o servidores responsables serán sancionados. (¼)º* . **d) Artículo 61 de la Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo, y Estabilidad y Equilibrio Fiscal.-** *ª Disposición interpretativa del artículo 94 del Código Tributario.- Interprétese 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.º* . **6.3.2.-** La casacionista para fundamentar su recurso alega, principalmente, que la autoridad tributaria al realizar la determinación detectó el registro de gastos que se consideran inexistentes, toda vez que los proveedores tenían inconsistencias en su actividad, frente a los bienes y servicios que supuestamente proveían. Afirma que el actor impugna el acto administrativo y ataca estrictamente el hecho de que la facultad determinadora se encontraba caducada y no impugna el análisis realizado por la administración respecto de los proveedores declarados como inexistentes o fantasmas. Afirma que el Tribunal aplica la Resolución del Pleno de la Corte Nacional de Justicia que no tiene relación con el objeto de la litis porque la contradicción no obedece la deducibilidad de los costos y gastos, sino al registro de transacciones inexistentes, ante lo cual es aplicable la disposición interpretativa del artículo 61 de la Ley de Fomento Productivo. **6.3.3.-** En observancia del yerro alegado con sustento en el caso

quinto del artículo 268 del COGEP, esto es, error in judicando, inicia el análisis a partir de los hechos no controvertidos y de los hechos probados en instancia. En tal virtud, se observa que del fallo impugnado se desprenden los siguientes hechos no controvertidos: **i.** La comunicación de diferencias corresponde a las declaraciones del Impuesto al Valor Agregado de los períodos mensuales de marzo, junio, septiembre, octubre y noviembre de 2012. Por su parte, entre los hechos probados tenemos: **i.** El 7 de agosto del 2017 se emite la Comunicación de Diferencias No. DZ4-GPNOCDFIC17-00000012-M, notificada el 8 del mismo mes y año, en la que se solicita que justifique diferencias detectadas en la declaración del Impuesto al Valor Agregado. **ii.** La administración tributaria notificó el acto administrativo liquidatorio el 5 de abril de 2018; **iii.** Que la AT al momento de determinar diferencias no requirió y/o fundamentó su pedido en la existencia de proveedores del contribuyente, sino en documentos que sustentaron sus gastos. **iv.** La falta de prolijidad y análisis por parte de la AT, ha llevado a que la motivación para la emisión de la resolución impugnada conlleve una errónea interpretación del art. 94 del CT. **v.** La fundamentación de la resolución impugnada quebranta la motivación prevista en el art. 76.7, lit l) de la CRE por lo cual es nulo. **6.3.4.-** En este orden de ideas, es importante recoger lo que el Tribunal Distrital ha considerado en su fallo: *ª SÉPTIMO.- (...) El argumento del Servicio de Rentas Internas, radica en que no ha caducado su facultad determinadora, con base a la norma interpretativa del artículo 94 del Código Tributario, pues, dicho artículo contempla como generalidad el plazo de 3 años para practicar una determinación tributaria, no obstante, lo establecido en el numeral 2 de dicho artículo, contempla la posibilidad de practicarla en un plazo mayor como excepción a la generalidad, cuando no se declara el tributo o cuando éste se declara en parte. Que la norma interpretativa contempla inclusive aquellos 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 el tributo ha sido declarado en parte, lo que habilita al ente tributario a ejercer su facultad determinadora en el plazo excepcional de 6 años. Óbice de lo enunciado, la Administración Tributaria, ahonda que sustentó que mediante resoluciones declaró como empresas inexistentes y/o fantasmas a determinados proveedores del señor VICENTE FABRICIO SOLIS CEDEÑO, y que por ello le estaba autorizado a extenderse en su facultad determinadora de 3 a 6 años; lo cual, a criterio de este Tribunal, inicialmente se debió realizar en el tiempo oportuno, resultado incoherente realizar una calificación posterior a hechos pasados, por lo que, no se configura el presupuesto del numeral 2 del artículo 94 del Código Tributario, debiendo destacar que ello conllevó a una errónea interpretación de dicha norma legal. De lo actuado por la Administración Tributaria, el Tribunal advierte que en el momento de determinar diferencias solicitó que el contribuyente justifique dichas diferencias detectadas en la declaración del impuesto al valor agregado de los periodos de marzo, junio, septiembre y octubre del año 2012, más no requirió y/o fundamentó su pedido en la existencia de proveedores del contribuyente, sino en documentos que*

*sustentaron los gastos. En esta línea argumentativa, es de destacar la Resolución obligatoria No. 07-2016 expedida por la Corte Nacional de Justicia del Ecuador, el cual determina que la falta de sustento tiene como efecto el de considerar a tal gasto como "no deducible", mas no el de negar su existencia, particular que debió ser determinado por el Servicio de Rentas Internas dentro el plazo de 3 años en que caducaba su facultad y no pretender fundamentar en la caducidad extendida de 6 años y en forma posterior a la emisión de las liquidaciones, asumiendo para sí, que los proveedores del constructor son empresa inexistentes y/o fantasmas."*. **6.3.5.-** Esta Sala especializada ha señalado de manera reiterada que el recurso de casación es 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 es obligación del recurrente fundamentar de manera adecuada y suficiente su recurso. Así, se advierte que en el recurso alega que existe: aplicación indebida de dos sentencias de la Corte Nacional de Justicia, y por falta de aplicación de los artículos 94.2 del CT y art. 61 de la Ley de Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo y Estabilidad y Equilibrio Fiscal, sin embargo en las normas infringidas y fundamentación sólo ubica a la Resolución No. 07-2016 emitida por la Corte Nacional de Justicia la cual pasamos afrontar. Expone el recurrente en su fundamentación (nral. 5.1) que dicha resolución no tiene relación al objeto de la litis ya que no se ha cuestionado la deducibilidad de los costos y gastos sino que existe un registro de transacciones inexistentes o supuestas con proveedores inexistentes, por lo cual estima que las normas que debieron aplicarse son: la disposición interpretativa incorporada en el art. 61 de la Ley de Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo y Estabilidad y Equilibrio Fiscal; y art. 94.2 del CT de lo cual se habría llegado a la conclusión de que no se encontraba caducada la facultad determinadora. **6.3.6.-** Esta Sala especializada al analizar el contenido de la Resolución No. 07-2016 verifica que la misma recoge una amplia línea jurisprudencial en cuanto a la calidad de deducibilidad de los gastos a efectos de impuesto a la renta, lo cual prima facie no sería aplicable al caso que nos ocupa en el cual se controvierte obligaciones tributarias derivadas del Impuesto al Valor Agregado IVA, más sin embargo el art. 61 de la Ley de Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo y Estabilidad y Equilibrio Fiscal, regula la interpretación del art. 94 del CT respecto de los casos en que los contribuyentes hayan sustentado "costos o gastos" inexistentes y/o en facturas emitidas por empresas inexistentes, fantasmas o supuestas, y si bien se menciona que ciertos proveedores del accionante han sido declarados como proveedores inexistentes o fantasmas, no se precisa cuándo se ha calificado a dichos proveedores como tales; y, no ha quedado probado en el fallo impugnado la fecha de la resolución que califica como inexistentes o fantasmas a los proveedores del accionante, lo que lleva a los juzgadores distritales a concluir que ***"resultando incoherente realizar una calificación posterior a hechos pasados, por lo que no se configura el presupuesto del numeral 2 del artículo 94 del Código Tributario."*** (fj. 270 vlta.), siendo por tanto improcedente aplicar las

normas en cuestión, tanto más, que el Tribunal de instancia se decantó por la nulidad del acto por estimar que el mismo se encuentra afectado en su motivación al amparo del art. 76.7 literal l) de la CRE, respecto de lo cual no existe repudio alguno en el recurso de casación de la AT, por lo que no se advierte la trascendencia del vicio alegado, toda vez que aún de estar a la tesitura del recurrente, en nada altera lo decidido, sin que esto implique que esta Sala se encuentre de acuerdo con el análisis efectuado por el Tribunal Aquo, sino que dado al carácter técnico, dispositivo, formal y extraordinario del recurso de casación, corresponde su análisis exclusivamente a la luz de la técnica casacional del caso 5 propuesto. De tal forma que corresponde rechazar el recurso.

**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 28 de octubre de 2021, a las 16h51, por el Tribunal Contencioso Administrativo y Tributario con sede en el cantón Portoviejo, provincia de Manabí, en el juicio de impugnación No. 13802-2018-00520.

**7.3.-** A efectos de garantizar los mecanismos de impugnación previstos en el artículo 173 de la Constitución de la República del Ecuador, la notificación en el domicilio judicial electrónico señalado por los sujetos procesales se tendrá como domicilio idóneo (art. 66 COGEP) para la contabilización de términos y plazos.

**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 vigente.

**7.5.-** Sin costas.

**7.6.-** 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:
LIGIA MARISOL MEDIAVILLA

FUNCIÓN JUDICIAL

261127166-DFE

Juicio No. 09501-2019-00048 RESOLUCION 355-2025

**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, miércoles 14 de mayo del 2025, las 11h47.

**Resolución de fácil lectura**

La Sala especializada de lo Contencioso Tributario al analizar el vicio de falta de aplicación del artículo 63 de la Resolución No. 1684 de la CAN, sustentado en el caso quinto del artículo 268 del COGEP, ha considerado que del fallo se desprende que la administración aduanera no ha justificado debidamente el descarte del segundo método de valoración ni la aplicación del tercer método de valoración; por lo que, advierte que no se ha producido la falta de aplicación de la normas alegada y ha resuelto no casar el fallo impugnado.

**1.- Competencia.- 1.1.-** La Corte Nacional de Justicia, a través de sus Salas Especializadas, tiene jurisdicción y competencia para conocer y resolver los recursos de casación interpuestos dentro de las distintas causas que se sustancian en todo el territorio ecuatoriano, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 184 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador (léase también 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 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 07 de febrero de 2025, a las 15h15 (fj. 51 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

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

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

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

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 12 de mayo de 2025, a las 14h45.

**3.- Antecedentes procesales.- 3.1.- Objeto de la controversia.-** De la sentencia de instancia, se desprende que la controversia radica en: *ª i) ESTABLECER si, en el presente caso, la Administración Aduanera, habría incurrido en doble juzgamiento del importador (ahora parte actora), al haber reajustado el valor en aduana durante el control concurrente y en el control posterior; y, ii) ESTABLECER si, en el presente caso, la Administración Aduanera, procedió conforme a derecho y a las normas de valoración previstas por la OMC y por la Comunidad Andina, tanto en el descarte como en la aplicación de los métodos de valoración aduanera; y, las consecuencias jurídicas pertinentes.º*. (fs 263 vuelta expediente de instancia). **3.2.- Resolución impugnada.-** El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario en el fallo antes referido resolvió: *ª DECLARAR CON LUGAR LA DEMANDA presentada por el señor WEI YUN, por sus propios derechos; en contra de la Resolución NëSENAE-DNJ-2018-0240-RE, notificada el 23 de noviembre de 2018, suscrita por el Director Nacional Jurídico Aduanero del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, como delegado del DIRECTOR GENERAL DEL SERVICIO NACIONAL DE ADUANA DEL ECUADOR, ya que la autoridad aduanera no evidenció el correcto descarte del segundo método de valoración ni la correcta aplicación del tercer método de valoración conforme a las normas de valoración, tanto de la OMC como de la Comunidad Andina; y, en consecuencia se declara la invalidez legal de dicha Resolución y de su antecedente la Rectificación de Tributos Në JRP1-2017-1262-D001, por cuanto la Administración Aduanera actuó con prescindencia de las normas y procedimientos de valoración de la OMC y de la Comunidad Andina, tanto para el descarte del segundo método de valoración como*

*para la aplicación del tercer método de valoración, lo cual incidió en el acto administrativo impugnado en este juicio*º. (fs. 567 vlta. expediente de instancia). **3.3.- Recurso de casación.-** Mediante escrito de fecha 2 de octubre de 2019, 15h04, la procuradora Judicial del Director General del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, interpone el recurso de casación en contra del fallo antes referido, con fundamento en el caso segundo del artículo 268 del COGEP por la falta de motivación en la sentencia; y, por el caso quinto de la norma ibídem, por la falta de aplicación del artículo 63 de la Resolución N° 1684 "Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571 - Valor en Aduana de las Mercancías Importadas" de la Comunidad Andina de Naciones (Anterior Art. 62 de la Resolución 846 de la CAN). **3.4.- Calificación.-** El Tribunal de lo Contencioso Tributario calificó el recurso de casación en auto de 10 de octubre de 2019, a las 11h48, en los términos de los artículos 266, 269 y 271 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 20 de septiembre de 2024, las 10h47, el doctor Juan Francisco Martínez Castillo, en su calidad de Conjuez de la Sala, dispuso a la parte recurrente que complete su recurso en un término de cinco días. (fs. 15 expediente de casación). Posteriormente, mediante escrito presentado el 27 de septiembre del 2024, 15h23, el procurador judicial de la institución recurrente presenta el complemento a su recurso. (fs. 17 a 26 expediente de casación). Finalmente, en auto de 15 de octubre del 2024, las 10h26, el referido Conjuez de la Sala, resolvió admitir el recurso de casación propuesto en los siguientes términos: *ª 28. ADMITIR PARCIALMENTE el recurso de casación presentado por el SERVICIO NACIONAL DE ADUANA DEL ECUADOR, a través del director general, quien presentó el recurso de casación por intermedio de su procuradora judicial, abogada María Paulina Rojas Jaramillo; en consecuencia, se admite el siguiente cargo: 28.1 Por el caso quinto del artículo 268 del COGEP, por el que se acusa que en la decisión recurrida se incurrió en: (i) Falta de aplicación del artículo 63 de la Resolución 1684, puntualizando que se aplicó en la sentencia recurrida el artículo 37 numeral 2 de Resolución 846 de la CAN (actual 41 numeral 2 de la Resolución 1684).º*. (fs. 41 a 45 expediente de casación).

**4.- Fundamentación del recurso de casación.- 4.1.-** La casacionista para fundamentar el caso quinto afirma que en el numeral 7 de la sentencia que se recurre, el Tribunal motiva su decisión respecto a los objetos de controversia fijados en la audiencia preliminar, señalando en los siguientes numerales la correcta aplicación del tercer método, inobservando la norma acusada de falta de aplicación en el presente recurso, que prohíben tales exigencias. Menciona que en aplicación del Tercer Método de Valoración de conformidad con el Art. 63 numerales 2 y 4 de la Resolución No. 1684 "Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571 - Valor en Aduana de las Mercancías Importadas" de

la Comunidad Andina de Naciones, el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador no podría revelar el contenido de su base de valor como lo manifiesta el Tribunal en su sentencia, ya que su contenido es información protegida, y además únicamente mediante orden judicial ésta puede ser revelada, ya que dichas normas le brindan el carácter de información reservada. (fs. 283 y 283 vuelta expediente de instancia). **4.2.-** A su vez, indica que cuando existan motivos para descartar el Primer Método de Valoración - Valor de la Transacción, como lo dispone el Art. 17 de la Decisión 571 de la CAN, se procede a la aplicación de los métodos secundarios de valoración, utilizando la información de transacciones comerciales contenidas en la Base de Datos del SENAE, información que según la normativa supranacional contenida en el numeral 4 del Art. 63 de la Resolución 1684 de la CAN (Anterior Art. 62 de la Resolución 846 de la CAN), le brindan el carácter de confidencial a dicha información. De esta manera expresa que en el mismo Art. 63 numeral 2 de la Resolución 1684 de la CAN, que dispone que por tener carácter confidencial dicha información comercial, ya que fue aportada por otros importadores con la finalidad de que dicha información no sea divulgada, sino únicamente para objeto de estudio de la Administración Aduanera, no puede ser revelada sino bajo la misma autorización de quien la proporcionó, o en su defecto por orden judicial. Lo anterior acota que guarda relación con el Art. 10 del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994. (fs. 283 vuelta y 284 expediente de instancia). **4.3.-** La institución recurrente enfatiza que toda decisión judicial y administrativa debe contener los requisitos para su motivación, para que todo sujeto (pasivo en el presente caso) pueda contradecir en lo que se crea afectado; y no es menos cierto que en materia de valoración aduanera, de conformidad con el Art. 63 de la Resolución 1684 de la CAN, el sujeto pasivo debe solicitar mediante orden judicial la revelación de los refrendos utilizados para el respectivo ajuste de valor que fueron extraídos de la Base de Valor del SENAE. Artículo éste que dejó de aplicar el Tribunal en su decisión y que de aquella forma el SENAE no contradeciría normativa comunitaria alguna actuando de oficio. De ahí que la decisiones tomadas por la Administración Aduanera no cumplan con lo dispuesto en los artículo 82 de la Constitución es falso, ya que la misma se encuentra enmarcada dentro de la legislación vigente y cumple con los presupuestos jurídicos contemplados en las precitadas disposiciones constitucionales; en concordancia con el Art. 81 del Código Tributario, es decir, el acto administrativo impugnado señala claramente cuáles son las normas legales en las que se fundamenta la decisión tomada, así como la pertinencia de la aplicación de las normas de derecho y métodos de valoración, en relación a los hechos sujetos a controversia. (fs. 284 expediente de instancia). **4.4.-** Continúa su recurso señalando que las normas amparan la confidencialidad de la base de valor y que más bien limitan a la Administración Aduanera de no poder brindar o "revelar" con fecha y número de refrendo los datos que se extrajeron para hacer el respectivo ajuste sin orden judicial como requiere el Tribunal, por ser información comercial por su naturaleza y por ende de carácter confidencial, ya que

de lo contrario, el SENAE estaría infringiendo lo dispuesto en las normas de la CAN así como del Art. 225 del COPCI. Señala que esta postura sobre la confidencialidad de la base de datos del SENAE, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en Guayaquil, ha venido señalando en varios fallos sobre la supuesta obligación del SENAE en revelar el contenido de su Base de Valor; por lo que ya existen varios pronunciamientos de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, en donde se confirma la confidencialidad de la información que reposa en la base de datos de la aduana, señalando que es obligación de sus funcionarios guardar absoluta reserva de dicha información, la cual únicamente puede ser revelada por pedido expreso de quien la suministró (importador o país) o por orden judicial; pronunciamiento que sigue sin considerar el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en Guayaquil. (fs. 284 vuelta expediente de instancia). **4.5.-** Expresa que el Tribunal ha señalado que de conformidad con el Art. 37.2 de la Resolución de 846 de la CAN (actual 41.2 de la Resolución 1684 de la CAN), el SENAE tenía que identificar las mercancías similares de la información que reposa en la Base de Datos del SENAE, para luego detallar los datos y demás características de los comparables. Al respecto, se debe enfatizar que en primer lugar el SENAE no descartó el Primer Método de Valoración de Valor de la Transacción declarada por el importador, porque encontró otros valores en su Base de Datos, sino que se descartó porque el importador no justificó documentalmente que dicho valor declarado fue el valor real de su transacción comercial. Continuando con la misma línea, en la Base de Datos del SENAE reposan todo tipo de información de los importadores y de sus importaciones, tales como declaraciones aduaneras, facturas de proveedores en el exterior, etc.; y es dicha información la que le permite al SENAE aplicar los siguientes métodos de valoración cuando se haya procedido debidamente con el descarte del Primer Método, cuando el importador no haya presentado información o cuando la documentación sea incompleta e inconsistente tal como sucedió en el presente caso. A más de lo indicado, señala que la Administración Aduanera cumplió a cabalidad con la normativa comunitaria e internacional relativa a la aplicación de los métodos secundarios de valoración, las cuales obligan al SENAE a identificar las mercancías de su Base de Datos, sin embargo, el Tribunal recurrido exige que se detalle y revele información que goza de la calidad de confidencial y restringida y cuya divulgación puede ser sancionada conforme la normativa penal en virtud de que lo que expresa el último inciso del artículo 225 del COPCI. (fs. 285 expediente de instancia). **4.6.-** Expone que el Tribunal no debió mencionar el Art. 37.2 de la Resolución 846 de la CAN en su sentencia, porque no guarda coherencia con el razonamiento al cual ha llegado el Tribunal, por cuanto el SENAE en el uso de sus facultades de control no ha procedido arbitrariamente al descartar el Primer Método de Valoración declarado por el importador y, consecuentemente, a tomar los valores que reposan en la Base de Datos para rectificar los tributos aplicando el tercer método de valoración, toda vez que dicha información es de carácter confidencial y protegida de acuerdo a lo contemplado en el artículo 225 del COPCI; norma que el

Tribunal debió observar y aplicar en su fallo en lugar de la disposición cuyo vicio se expone como aplicación indebida. Continúa señalando que el Tribunal cimienta su decisión afirmando que el actuar del SENAE violenta la garantía constitucional de la seguridad jurídica por cuanto no se ha procedido a señalar cuál ha sido la información comercial utilizada para realizar los respectivos ajustes de valor, afirmación que carece de sustento motivacional puesto que, si bien es cierto que la normativa constitucional exige que las resoluciones y los actos administrativos de los poderes públicos deberán guardar respeto a la Constitución, este deber no se ve afectado por el hecho de que no aparezca en la Rectificación de Tributos la divulgación de la información comercial con la que la administración tributaria aduanera realizó la comparación del valor de las mercancías objeto de la presente controversia, puesto que en materia de valoración aduanera dicha información, que tiene el carácter de confidencial, sólo puede ser revelada por la autoridad aduanera con la autorización expresa de la persona o del gobierno que la haya proporcionado o mediante orden de autoridad judicial tal como lo señala la normativa comunitaria. (fs. 285 vuelta expediente de instancia). **4.7.-** Expresa que como consecuencia trascendental del vicio en la decisión tomada por el Tribunal Distrital se procedió a declarar con lugar la demanda presentada por un importador que jamás justificó la veracidad de los valores declarados en Aduana por sus mercancías importadas al amparo de la Declaración Aduanera de Importación pertinente, ni desvaneció la duda razonable encontrada en la importación antes señalada toda vez que no presentó toda la documentación requerida, trayendo consigo la invalidez legal de la Rectificación de Tributos, ocasionándole de esta manera un perjuicio a los intereses del SENAE, toda vez que se están dejando de percibir valores por concepto de tributos al comercio exterior y recargo del 20% por los montos de tributos rectificados que ascienden al valor de la Rectificación de Tributos. Señala que el Tribunal está contraviniendo normativa supranacional que respalda la reserva de la información de transacciones comerciales que reposan en la Base de Datos del SENAE, ya que al señalar que no revelar los comparables va en contra de las normas de valoración y que los datos resultan ficticios y que por estas supuestas omisiones, se afectó el derecho a la defensa del importador, así como su derecho a presentar pruebas y alegaciones para contradecir los comparables, afirmando que la Administración Aduanera tenía la obligación de revelar dichas importaciones que fueron tomadas para la aplicación del reajuste de valor en la Rectificación de Tributos. (fs. 286 expediente de instancia). **4.8.-** Concluye su recurso indicando que el Tribunal pretende que el SENAE transgreda normativa que conforma el marco legal de la Comunidad Andina de Naciones, lo cual tendría incluso una grave repercusión a nivel internacional por andar revelando en cada acto administrativo información comercial o negociaciones entre los importadores y los proveedores en el exterior, ya que de haber aplicado la normativa que se ha señalado como transgredida por su falta de aplicación a los puntos controvertidos, el Tribunal no hubiese procedido a declarar la invalidez legal de los actos administrativos impugnados por una prescindencia de las

normas y procedimientos para determinar el valor en aduana conforme los métodos secundarios de valoración. De tal suerte que si el Tribunal hubiese aplicado en su sentencia la normativa señalada como infringida por no haber sido aplicada a la presente controversia, no hubiese procedido a declarar nulos los actos administrativos impugnados por una supuesta transgresión a la seguridad jurídica. (fs. 286 vuelta expediente de instancia). **4.9.- Contestación al recurso.-** Corrido traslado con el recurso admitido, mediante escrito presentado el 25 de noviembre de 2024, 14h31, comparece la abogada Rosa Andrade Rodriguez, procuradora judicial del señor Yun Wei, para dar contestación al recurso interpuesto y señala que una cosa es la ©confidencialidad©que tenga los datos insertos en la Base de Datos y, otra cosa, es que la administración aduanera no realice el debido análisis de los referidos comparables, como lo explican los jueces ad hoc en su sentencia indicando: *"...(...) ©..(...) 7.6.2.7) De la información que consta en los cuadros N°3 y N°4 de la determinación de control posterior (págs. 28 y 32 de 36) antecedente del acto administrativo impugnado en esta causa, y que sirven de sustento para la aplicación del tercer método de valoración, encontramos algunas inconsistencias como es la comparación de marcas comerciales diferentes, argumentando únicamente que las marcas en comparación no ª son notoriamente conocidas" pero sin presentar ninguna evidencia que permita apreciar/verificar tal afirmación; y, como la comparación de mercancía con determinados modelos con otra sin modelo alguno y no se presenta ningún justificativo al respecto: de todo lo antes referido resulta indispensable que en el acto administrativo impugnado conste un análisis de las marcas en comparación para dilucidar que las mercancías (bajo análisis y comparable) cumplen con el requisito de ©er comercialmente intercambiables©tal como consta en el literal d) del numeral 3 del COMENTARIO 1.1 sobre MERCANCÍAS IDÉNTICAS O SIMILARES A LOS EFECTOS DEL ACUERDO, que consta como anexo de la Resolución N°1684 de la Comunidad Andina y que consta en la página web de Comunidad Andina.--º*, expresando que al no realizar el análisis de los comparables, deja en indefensión al importador. (fs. 48 y 48 vuelta expediente de casación). **4.10.-** Concluye su contestación mencionando que se debe tener presente el precedente jurisprudencial obligatorio, establecido en la Resolución 07-2022 de la Corte Nacional de Justicia, que resolvió: *ª ... Art. 1.- Declarar como precedente jurisprudencial obligatorio, el siguiente punto de derecho: "La confidencialidad de la información contenida en la base de datos del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador - SENAE es relativa en tanto es factible que sea puesta en conocimiento del administrado no únicamente previa autorización judicial sino también cuando facilite la correcta aplicación del Acuerdo sobre Valoración de la OMC en sede administrativa.º* . Por lo expuesto, indica que no procede que se case la sentencia emitida por el Tribunal Ad quem, dentro del Juicio Nro. 09501-2019-00048. (fs. 48 vuelta y 49 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 falta de aplicación del artículo 63 de la Resolución 1684 de la CAN.

**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 Conjuez de la Sala, 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* .

**6.3.- 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]

**6.3.1.- La norma señalada como infringida es el artículo 63 de la Resolución No. 1684 de la Comunidad Andina de Naciones.**- *ª Obligación de suministrar información. 1. Para comprobar y/o determinar el valor en aduana de las mercancías importadas, el importador o cualquier persona directa o indirectamente relacionada con las operaciones de importación de las mercancías de que se trate o con las operaciones posteriores relativas a las mismas mercancías, así como cualquier otra persona que posea los documentos y datos de la Declaración en Aduana de las mercancías importadas y de la Declaración Andina del Valor, estarán obligados a suministrar de manera oportuna, la información, documentos y pruebas que a tal efecto le sean requeridos por la Autoridad Aduanera, en la forma y condiciones establecidas por las legislaciones nacionales. 2. En aplicación de lo dispuesto en el artículo 10 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, la información suministrada, que por su especial naturaleza, sea confidencial o aportada con ese carácter, no será revelada por la Autoridad Aduanera sin la expresa autorización de la persona o del gobierno que la*

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

*haya proporcionado, salvo orden de autoridad judicial. 3. Los documentos privados como son, los contratos, en especial los de compraventa, de propiedad intelectual, de licenciamiento, de distribución, entre otros, y en general, la información relativa a la negociación e importación de la mercancía, por su naturaleza serán considerados confidenciales y no podrán ser hechos públicos, sujetándose a lo dispuesto en el inciso anterior. 4. La información de la transacción comercial contenida en los bancos de datos a los efectos de valoración aduanera a que se refiere el artículo 25 de la Decisión 571, así como los valores que se encuentren en proceso de investigación o estudio por la Administración Aduanera, constituyen información confidencial, sujetándose a lo señalado en el numeral 2 del presente artículo.º*. **6.3.2.-** La casacionista para fundamentar su recurso alega que el artículo 63 numerales 2 y 4 de la Resolución No. 1684 de la CAN establece que el SENAE no podía revelar el contenido de su base de valor, ya que su contenido es información protegida y puede ser revelada únicamente por orden judicial, pues las normas le brindan el carácter de reservada. Afirma que se debe considerar que conforme dispone el artículo 17 de la Decisión 571 de la CAN, tras descartar el primer método de valoración - valor de la transacción, se procede a aplicar los métodos secundarios de valoración, utilizando información de transacciones comerciales contenida en la base de datos del SENAE, que según la normativa supranacional, le brindan el carácter de confidencial, en virtud de que fue aportada por otros importadores con la finalidad de que dicha información no sea divulgada, sino únicamente para objeto de estudio de la administración aduanera. **6.3.3.-** Esta Sala especializada en observancia estricta del yerro alegado con sustento en el caso quinto del artículo 268 del COGEP, esto es, error in judicando, inicia el análisis a partir de los hechos probados en instancia. En tal virtud, se observa que del fallo impugnado se desprenden los siguientes hechos probados y relevantes para la resolución: **i.** El informe pericial de la parte actora, no presta méritos probatorios suficientes para dilucidar un incorrecto descarte del primer método de valoración y tampoco justifican documentos contables, gastos de importación y kardex (fj. 265 vlta.); **ii.** El informe pericial actuado como prueba de la autoridad aduanera accionada, presta méritos suficientes para dilucidar el descarte del primer método de valoración de la administración aduanera, verificando el correcto descarte del primer método (fj. 266); **iii.** Con relación al descarte del segundo método de valoración, la administración aduanera no presentó ninguna prueba documental para justificar la referencia o uso de la información de la DAI N°028-2015-10-00121525 en el control posterior bajo análisis, lo que evidenciaría un incorrecto descarte del segundo método de valoración en aduana (fj. 266); **vi.** No se evidenció la correcta aplicación del tercer método de valoración conforme las normas de valoración de la OMC y de la Comunidad Andina (fj. 266 vlta. - 267); **v.** No puede aceptarse la determinación del valor en aduana en base a los métodos secundarios de valoración, sin la existencia de una cabal demostración de que las mercancías son similares (fj. 267 vlta.). **6.3.4.-** En este orden de ideas, la Sala

advierte que el Tribunal de instancia con base en las pruebas aportadas durante el juicio llega a la conclusión de que la administración aduanera no ha justificado el descarte del segundo método ni la aplicación del tercer método de valoración, concluyendo que (considerando 7.6.2.8): *"Las omisiones de la determinación de control posterior antecedente del acto administrativo impugnado en esta causa y que ratificó dicha determinación,... redundan en evidente prescindencia de las normas y procedimientos para determinar el valor en aduana conforme los métodos secundarios de valoración, ya que la autoridad aduanera demandada no evidenció el correcto descarte del segundo método de valoración ni la correcta aplicación del tercer de valoración conforme a las normas de valoración, tanto de la OMC como de la Comunidad Andina, y, además tales omisiones afectaron el derecho a la defensa del importador, así como su derecho a presentar pruebas y alegaciones para contradecir tales comparables."*. Adicionalmente, esta Sala especializada considera importante recoger lo que los juzgadores de instancia afirman en el considerando 7.6.2.6 de su fallo: *"Como colofón del análisis realizado, para determinar el valor en aduana de las mercancías en base al tercer método de valoración, no basta justificar el descarte del primer método y segundo, así como tampoco basta con argumentar que los valores de mercancías similares han sido tomadas de la base de datos de la Aduana, puesto que de ser así la Aduana bien podría tomar de referencia el valor de cualquier tipo de mercancías, a pretexto de que son similares según su base de datos, lo que sin duda resulta claramente atentatorio contra las normas de valoración, cuyo espíritu está orientado a que haya total transparencia respecto a los valores que se toman como referencia para la determinación de valor en aduana de las mercancías."*. Es decir, los juzgadores de instancia consideran que no se ha cumplido con los requisitos exigidos para el descarte del segundo método y la aplicación del tercer método de valoración, pues no se presentó ninguna prueba documental para justificar la referencia de la información de la DAI No. 028-2015-10-00121525 y no se identificó las mercancías similares con las que se realizó la comparación, estableciendo que tengan las mismas características, composición semejante, que cumplan las mismas funciones y que sean comercialmente intercambiables, considerando la calidad y el prestigio de la marca (fj. 267); por tanto, concluye que la administración aduanera no ha llegado a demostrar en la especie, de manera clara, los fundamentos legales y el criterio técnico por el que se descartó el segundo método y se aplicó el tercer método de valoración aduanera, por lo que, declaró la ilegalidad de la Resolución No. SENAE-DNJ-2018-0240-RE y su antecedente, la Rectificación de Tributos No. JRP1-2017-1262-D001. De lo expuesto, no se configura la falta de aplicación del artículo 63 de la Resolución No 1684 "Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571 Valor en Aduana de las Mercancías Importadas" de la Comunidad Andina de Naciones, pues las normas empleadas por el Tribunal de instancia en el fallo, son las que gobiernan al caso sub lite y han sido aplicadas en el marco de la juridicidad para resolver el controvertido de ahí que por tanto, no se ha negado, ignorado o desconocido la existencia de los

preceptos invocados por la recurrente y, por el contrario, los juzgadores de instancia, han efectuado razonamientos pro homine en resguardo al derecho a la defensa. **6.3.5.-** La referencia a la confidencialidad de la información, argumentada por el SENAE y con la cual pretende justificar los errores detectados por los juzgadores de instancia en la fundamentación de los actos impugnados, no considera que las normas acusadas, no han sido alteradas en su vigencia respecto al periodo auditado y su entendimiento, en cuanto cumplen los mismos patrones sobre los cuales se desarrolló el discernimiento que en su momento dio lugar a la emisión del precedente jurisprudencial emitido por el pleno de la Corte Nacional de Justicia en la Resolución No. 072022 publicada en el Registro Oficial No. 190 de 16 de noviembre de 2022, en cuanto a que *"La confidencialidad de la información contenida en la base de datos del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador SENAE es relativa en tanto es factible que sea puesta en conocimiento del administrado no únicamente previa autorización judicial sino también cuando facilite la correcta aplicación del Acuerdo sobre Valoración de la OMC en sede administrativa."* . Pero más allá de ello, la recurrente a la luz del caso quinto y sobre la base de los hechos probados, no ha logrado acreditar la trascendencia del vicio invocado por lo cual, no se advierte una falta de aplicación de los artículos 225 del COPCI ni del artículo 63 de la Resolución No. 1684 Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571, y se rechaza el caso intentado.

**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 dictado el 15 de agosto de 2019, las 13h03, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, en el juicio de impugnación No. 09501-2019-00048.

**7.3.-** A efectos de garantizar los mecanismos de impugnación previstos en el artículo 173 de la Constitución de la República del Ecuador, la notificación en el domicilio judicial electrónico señalado por los sujetos procesales se tendrá como domicilio idóneo (art. 66 COGEP) para la contabilización de

términos y plazos.

**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 vigente.

**7.5.-** Sin costas.

**7.6.-** 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:
LIGIA MARISOL MEDIAVILLA

FUNCIÓN JUDICIAL

Juicio No. 01501-2023-00007 RESOLUCION 357-2025

261181333-DFE

**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, miércoles 14 de mayo del 2025, las 16h02. **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. 01501-2023-00007.

1. Antecedentes procesales

1.1. En el caso puesto en nuestro conocimiento, la compañía MARCIMEX S.A., presentó demanda en contra de la Resolución No. 917012022RREC001265, del 11 de octubre del 2022, emitida por el Director de Grandes Contribuyentes del Servicio de Rentas Internas, en la que se resuelve negar el reclamo administrativo y ratifica el resultado del Acta de Determinación No. 01202224900295303, por concepto de Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2017.

El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Cuenca, provincia del Azuay, estableció el siguiente objeto de la controversia: ª1. Determinar si la glosa denominada diferencias sobre las que MARXIMEX S.A. no ha justificado documentalmente que ha recibido los servicios por parte de CYBERSUR S.A., ha sido levantada conforme a derecho, y por lo mismo los pagos realizados a dicha compañía constituyen gastos deducibles. 2. Verificar si era pertinente y se encuentra apegado a derecho el levantamiento de la glosa en contra de MARCIMEX S.A., por los servicios de seguridad contratados por la compañía CYBERSUR S.A. 3. Determinar si las diferencias determinadas en la casilla 7170 corresponden a un mecanismo de financiamiento (factoring), o constituyen pérdidas en las que se ha incurrido en la venta de activos, y por lo mismo constituyen un gasto deducible; y, 4. Verificar si los gastos correspondientes a los servicios prestados por MASOLUC S.A., son gastos deducibles º.

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

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

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

1.2. En la sentencia recurrida se resolvió aceptar parcialmente la acción de impugnación deducida por la compañía MARCIMEX S.A., en contra del señor Director de Grandes Contribuyentes del Servicio de Rentas Internas, como consecuencia de lo cual se dispone: "i) De la glosa de "Diferencias sobre las que MARCIMEX S.A. no ha justificado documentalmente que se haya recibido el servicio de parte de CYBERSUR", constante en el apartado 3.7.1.1.1.3 del Acta de Determinación y numeral 10.7 de la Resolución Impugnada, se acepta parcialmente las pretensiones de la compañía accionante, por lo que se dispone la baja del rubro correspondiente a "Comité Directivo" por la suma de US$ 262,533.30, en tanto que se confirma el rubro correspondiente a "Proyectos" por la suma de US$ 14,965.67; y, ii) Se confirma las glosas constantes en los apartados 3.7.1.1.1.2, 3.7.1.2 y 3.7.1.3 del Acta de Determinación N° 01202224900295303, las mismas que han sido ratificadas en los apartados 10.6, 11 y 12.5 de la resolución impugnada".

1.3 La compañía MARCIMEX S.A., interpone recurso de casación contra la sentencia de 25 de marzo del 2024, a las 14h18, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Cuenca, provincia del Azuay; dentro del juicio No. 01501-2023-00007, argumentando el caso 5 del art. 268 del "COGEP".

1.4. Mediante auto de 18 de septiembre de 2024, a las 12h21, dictado por el doctor Juan Francisco Martínez Castillo, Conjuez Nacional de la Corte Nacional de Justicia, se admitió el recurso de casación interpuesto por la compañía MARCIMEX S.A., por el caso 5 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos "COGEP", porque acusa que la sentencia incurrió en aplicación indebida de los arts. 10 numeral 2 de la Ley de Régimen Tributario Interno, y 14 del Código Tributario, que según el recurrente devino en falta de aplicación del art. 11 de la Ley de Régimen Tributario Interno, en concordancia con la NIIF 9; falta de aplicación del art. 11 de la Ley de Régimen Tributario Interno; falta de aplicación del art. 68 del Código Tributario, que según el recurrente devino en la aplicación indebida del art.14 del Código Tributario; y errónea interpretación del art. 17 del Código Tributario.

## 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 01501-2023-00007, efectuado por la Presidencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, el 4 de diciembre de 2024, 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 13 de mayo de 2025 a las 11h00.

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1. El casacionista en la fundamentación del recurso señala que, la sentencia incurre en el caso 5 del art. 268 del COGEP. Que a partir del apartado 100 en adelante, en relación con las ª Diferencias determinadas en la casilla 7170 PÉRDIDA EN VENTA DE ACTIVOS NO RELACIONADAS - GASTOº, el Tribunal de instancia al analizar este cargo cometió varios yerros que han afectado directamente a la resolución de este punto, pues por una falta de

aplicación del art. 11 de la Ley de Régimen Tributario Interno, en concordancia con una indebida aplicación del art. 14 del Código Tributario y del art. 10, numeral 2 de la Ley de Régimen Tributario Interno y, finalmente, una errónea interpretación del Art. 17 del Código Tributario. Respecto a la falta de aplicación del art. 11 de la Ley de Régimen Tributario Interno: Que tanto el SRI como el Tribunal de instancia ha reconocido que la venta de cartera incobrable realizada a MASOLUC S.A. y PERUZZI, que son dos empresas independientes que se dedican a la recuperación de cartera, es la venta de un activo corriente; por lo que, si el hecho económico a analizar es la pérdida generada por la venta de un activo, lo correcto y apropiado es que se aplique el art. 11 de la LRTI, ya que es esta norma tributaria la que expresamente establece el tratamiento fiscal que deben tener este tipo de pérdidas, pues en su párrafo tercero de manera clara consigna los presupuestos jurídicos para que la pérdida generada por la venta de un activo no sea considerado como un gasto deducible. Que el art.11 reconociendo que en la actividad empresarial la generación de pérdidas es parte de los riesgos que se asumen, pues no siempre las transacciones efectuadas van a tener éxito, y más aún en una actividad comercial en la que la morosidad de los clientes es uno de los grandes conflictos económicos que debe enfrentar la empresa, el legislador ha establecido de manera expresa las condiciones que deben cumplirse para que las pérdidas sean deducibles. Que por ello, en el caso concreto de las pérdidas generadas por la venta de activos financieros o corrientes se consigna como único requisito que la venta no haya sido realizada con partes relacionadas. Que si en el caso de análisis no hay cuestionamiento alguno que la venta de cartera fue realizada a partes independientes, siendo esto MASOLUC S.A. y PERUZZI, la pérdida por esta generada debió haber sido tratada fiscalmente a la luz de lo establecido en el art. 11 de la LRTI, pues ésta es la norma tributaria que prevé y regula la deducibilidad de las pérdidas generadas por la venta de un activo corriente. Que el párrafo 3.2.12 de la NIIF 9, señala que cuando el cedente- vendedor transfiere un activo financiero en una transacción que cumple con los criterios para que proceda la baja en cuentas en su integridad, la diferencia entre el importe en libros del activo financiero y la contraprestación recibida se reconoce en el resultado del periodo como una ganancia o como una pérdida; entonces, si el art. 11 de la LRTI, textualmente regula y consigna los presupuestos jurídicos para que tributariamente sean deducibles las pérdidas, por qué no se aplicó al caso de análisis. Que del acto administrativo como de la sentencia, se puede corroborar que Marcimex S.A. en el año 2017 cumple con el procedimiento establecido en la normativa contable para reconocer el activo

financiero de la cartera y luego darlo de baja, pues todas las ventas a crédito se reconocen inicialmente como cuentas por cobrar al valor de la operación, posteriormente la empresa clasifica la cartera cumpliendo políticas contables propias de la empresa. Así que Marcimex S.A. mantiene en su contabilidad los activos financieros a su medición inicial y en base a diferentes parámetros propios de la compañía y sus políticas de cartera se verifica si los activos se deterioran. Que al realizar la negociación y venta del activo financiero de la cartera deteriorada, en los registros contables la empresa procede a registrar de manera simultánea la baja del activo, medido a valor razonable, y la transferencia de la misma a la empresa MASOLUC y PERUZZI. Que consecuentemente, si la propia Autoridad Tributaria, si en los registros contables de la empresa, si en la sentencia de instancia se confirma que estamos ante la venta del activo financiero, es absolutamente necesario que para tratar su pérdida se aplique las normas que expresamente lo regulan. Que la norma que se aplicó erróneamente es el art.10 numeral 2 de la LRTI al sostener que la transacción analizada corresponde a gastos de intereses por un proceso de factoring, ª cuando ESE NO ES EL HECHO ECONÓMICO que realmente se dio, pues como hemos señalado previamente, es un hecho reconocido por el propio SRI que el tema de análisis es la pérdida generada por la venta de un activo corrienteº. Que sostener por parte del Tribunal que ª En efecto, revisado el contexto de la ley se encuentra que el numeral 2) del Art 10 de la LRTI es la única norma que regula deducibilidad de los costos financierosº resulta completamente impertinente, pues no estamos ante costos financieros, sino ante la deducibilidad por la venta de un activo corriente que produjo pérdida al haber sido vendida por un importe menor al que consta en los Libros contables, a la luz de lo consignado en el art. 11 de la LRTI y de la NIIF 9. Que si el Juzgador de instancia habría aplicado el art. 11 de la LRTI, habría identificado que al tratarse de la ª PÉRDIDA POR LA VENTA DE ACTIVO CORRIENTEº, correspondía revisar si la venta se efectuó a partes relacionadas o a terceros independientes, pues de ello depende que esta pérdida sea o no un gasto deducible por lo que, lo que correspondía era aplicar la norma tributaria que expresamente resuelve sobre la deducibilidad de esta pérdida, siendo este el art. 11 de la LRTI. Que el Tribunal de instancia, basándose en las formas, validó una indebida analogía y, consecuentemente, determinó que se estaría ante un sui generis ª gasto de interesesº, haciendo entonces una indebida aplicación del art. 10, numeral 2 de la LRTI, cuando fácticamente no hay elemento alguno que confirme que Marcimex pagó un interés las compañías MASOLUC S.A. y PERUZZI por esta venta de activo, o que la transacción realizada con una sociedad no

relacionada, que no tiene condición alguna de institución financiera, generó un supuesto costo financiero. Que el yerro ocasionó que se ratifique la glosa que a todas luces fue equivocadamente levantada. Sobre la aplicación indebida del art.14 del Código Tributario y del art.10 numeral 2 de la Ley de Régimen Tributario Interno; en la glosa analizada de la ª Pérdida generada por la venta del activo corrienteº. Que Tribunal de instancia validó la aplicación de la analogía en los términos contenidos en el art. 14 del Código Tributario cuando la realidad jurídica, procesal y económica de la transacción ª NO PRESENTABAN VACÍO ALGUNO EN LA LEY QUE DEBA SER COLMADO POR LA ANALOGÍA, pues la deducibilidad en la pérdida de venta de un activo se encuentra perfectamente regulada en el Art. 11 de la LRTIº. Que la analogía en materia tributaria contenida en el art. 14 del Código Tributario se aplica cuando no existe una norma específica que regule una situación particular. Que en estos casos, los principios generales del derecho tributario permiten a los tribunales y autoridades fiscales tomar decisiones basadas en situaciones similares que sí están reguladas por la ley. Que el art. 11 de la LRTI es plenamente claro en señalar el tratamiento que debe tener la pérdida generada por la venta de un activo corriente para que éste tenga la calidad de deducible, y esto es que la venta se haya realizado a una parte independiente. Que sin embargo, en la sentencia de instancia se dio paso a una injustificada analogía, validando la aplicación del art. 14 del Código Tributario. Que no era pertinente el art. 14, pues existe en el ordenamiento tributario una norma clara, pública y precisa que regula la deducibilidad de la pérdida por venta de activo corriente, y por ello, la aplicación de la norma denunciada devino de completamente errada e indebida, pues no existían ninguno de los presupuestos jurídicos para que la analogía esté llamada a resolver la causa. Que el hecho de que el Tribunal de instancia haya validado la tesis de la analogía aplicada por el SRI para considerar a la pérdida por la venta de un activo corriente como ª costos financierosº demuestra el yerro incurrido. Que como consecuencia de esta indebida aplicación del art. 14 del Código Tributario, en la sentencia recurrida se subsumió el caso a una norma que no correspondía a la realidad económica de la transacción y, por tanto, no estaba llamada a atenderla, siendo esta el art 10 numeral 2 de la Ley de Régimen Tributario Interno, esta norma en específico regula las condiciones para que los intereses de deudas contraídas con motivo del giro del negocio sean gastos deducibles; sin que este sea el caso analizado, pues no existe elemento ni prueba alguna que permita suponer que existieron intereses de deuda contraída con motivo del giro del negocio, o que existió un costo financiero llamado

ª interésº. Que es reconocido por el Tribunal que estamos ante la ª VENTA DE UN ACTIVO y que, por ello, conforme la NIIF 9 se debe reconocer una PÉRDIDA o GANANCIA sobre esta ventaº. Que hay que reiterar que el Tribunal validó indebidamente la aplicación de la analogía y, por ello, se supuso un hecho económico que no existió, pues no se consideró que en cumplimiento de la NIIF 9 y del art. 11 de la LRTI había normativa más que precisa para tratar la venta del activo y sus consecuencias tributarias; y en tal virtud, la aplicación del art. 10, numeral 2 de la LRTI, fue impertinente. Que si no se habría aplicado el art. 14 del Código Tributario para justificar una incorrecta analogía, se habría dado el tratamiento establecido en la ley y en las normas contables para las pérdidas generadas por las ventas de activos corrientes o financieros y, por tanto, no se habría aplicado el art. 10, numeral 2 de la LRTI que corresponde a los requisitos de deducibilidad para los intereses financieros para resolver sobre la pérdida generada por la venta de un activo, estableciendo un límite para considerar la deducibilidad. Que el resultado habría sido que, cumpliendo con el art. 11 de la LRTI, en concordancia con la NIIF 9, se habría atendido expresamente el tenor literal de la ley y, por tanto, se habría reconocido que la pérdida generada por la venta de activo corriente realizada a terceros independientes habría sido considerada como deducible, toda vez que se cumplía los presupuestos establecidos en el citado art. 11 para que opere su deducibilidad; consecuentemente, se habría dado de baja este cargo al momento de dictar sentencia. Respecto a la errónea interpretación del art.17 del Código Tributario señala: Que el Tribunal de instancia consideró a través de darle un alcance equivocado al art. 17 del Código Tributario, que se pueden cambiar los hechos económicos de ª una pérdida en la venta de cartera por un factoring, cuando estas son dos figuras distintasº. Que se detalla el considerando 126. Que se debe realizar un análisis de la verdadera intención del contribuyente en la venta del activo, identificando que no estamos ante una transacción de factoring y que, por tanto, nada tiene que ver con costos financieros, y el efecto obtenido con dicha transacción. Que el factoring constituye un instrumento financiero en el cual una entidad entrega un activo financiero que es intercambiado por efectivo generando liquidez a cambio de un descuento o pérdida en el intercambio de los activos. Que el factoring y la baja de cartera no son comparables, pues la baja de activo constituye un proceso contable y el factoring un instrumento financiero; que el primero es consecuencia de una decisión de la empresa, pues si quiere vender, transferir o eliminar el activo debe de manera previa o simultánea realizar la baja del mismo; el factoring, por último es el vehículo financiero que

genera la baja de cartera para proceder con la transacción de financiamiento. Que si se analiza la esencia económica y, aplicando el art. 17 del Código Tributario, no puede ser ª carta abiertaº para que el SRI y hoy el Tribunal cambien a su arbitrio las transacciones económicas, y esto ha sido reconocido por la Corte Constitucional. Que si se hubiese dado el alcance adecuado al art. 17 del Código Tributario, en la sentencia recurrida se habría identificado la verdadera naturaleza económica de la ª VENTA DEL ACTIVO "CUENTAS POR COBRAR", pues en esta la empresa vende sus cuentas por cobrar castigadas a un tercero a cambio de efectivoº. Que en el factoring la empresa utiliza sus cuentas por cobrar como garantía para obtener financiamiento de una entidad financiera. Que la empresa recibe un adelanto de efectivo (generalmente entre el 70% y el 90% del valor de las cuentas por cobrar) y retiene la responsabilidad de cobrar las cuentas. Que una vez que las cuentas son cobradas, la institución financiera deduce el adelanto más una comisión y devuelve el excedente a la empresa; por ello, si las cuentas no se cobran, la empresa puede tener que recomprarlas a la institución financiera o asumir pérdidas. Que la venta de cuentas por cobrar implica transferir la propiedad y el riesgo asociado con las cuentas por cobrar a un tercero, mientras que el factoring implica utilizar las cuentas por cobrar como garantía para obtener financiamiento y retener la responsabilidad del cobro. Que, si atendiendo la realidad económica, la esencia de la transacción y la naturaleza de la operación de venta de cartera castigada, con la interpretación adecuada del art. 17 del Código Tributario se habría dejado a un lado todo el análisis de las formalidades y no de la esencia y se habría reconocido que no se estaba ante una transacción que genera "costos financieros" que debían ser juzgados con las limitaciones y condiciones del art. 10, numeral 2 de la LRTI, sino que estamos ante la pérdida en la venta de activo y, por lo tanto, lo que debía aplicarse es el art 11 de la LRTI. Respecto al cargo de falta de aplicación del art. 68 del Código Tributario. Que es en relación a la glosa ª Diferencia sobre la que no se ha justificado el gastoº; en el considerando 53 en adelante. Que el SRI levanta cargos por los servicios de seguridad contratados por Cybersur, ya que se sostiene que los servicios de guardianía prestados por Alta Tecnología y Seguridad a Cybersur en direcciones ª diferentes al establecimiento registrado en el RUC donde se desarrollan las actividades económicas de la compañía CYBERSUR S.A. más el margen de utilidad correspondiente y que fue trasladado a MARCIMEX S.A. corresponde a un gasto que no está vinculado a las actividades económicas de CYBERSUR y por lo cual no se ha demostrado la relación de este gasto con los ingresos gravados de MARCIMEX S.A. en el ejercicio fiscal

2017º. Que ante ello, hay que reiterar que, tal y como reconoce la propia Administración Tributaria, los servicios de guardianía no son contratados por la compañía actora, sino por Cybersur; por lo que, Marcimex S.A., no tiene injerencia o decisión sobre los gastos o contrataciones realizadas directamente por Cybersur, ya que son dos sociedades independientes. Que en este contexto, no es pertinente que la Administración establezca una glosa a Marcimex por servicios de seguridad contratados por Cybersur y que, además, no han sido cuestionados a la compañía, ya que se ha reconocido que la seguridad es un gasto indispensable para el correcto desenvolvimiento de la actividad económica de la empresa. Que si el SRI tenía alguna observación sobre la forma en que Cybersur contrató los servicios de guardianía y seguridad, pues a su criterio este gasto no está vinculado con la actividad de Cybersur, pero sí se ha reconocido que el servicio de guardianía de Marcimex es válido y deducible, lo propio era que se increpe a esa empresa y no a Marcimex. Que por tanto, al ser este un proceso de determinación tributaria seguido a MARCIMEX S.A., no es concordante con el art. 68 del Código Tributario que se establezcan obligaciones tributarias de terceros, pues si se ha reconocido que los servicios de seguridad de MARCIMEX son deducibles, eso es lo único que corresponde analizar en este caso, pues insistimos, si el parecer de la Administración es que Cybersur realizó una contratación de servicios que no están relacionados con su actividad económica, eso debe ser cuestionado a dicha sociedad. Que en lugar del art.68 del Código Tributario, el Tribunal aplica confusamente el art.14 del Código Tributario. Que si se habría aplicado el art. 68 del Código Tributario el Tribunal habría confirmado que este gasto observado fue de Cybersur y, por lo tanto, no podía ser reclamado o imputado a Marcimex cualquier observación sobre este. Que por lo expuesto solicita que se acepte el recurso de casación.

4.2. El SRI, en su contestación al recurso de casación propuesto manifiesta: Que respecto de la Glosa de la casilla 7170 ª Perdida en venta de activos/ no relacionadas-gastoº relativa a la supuesta venta de cartera a las compañías de cobro MASOLUC S.A. PERUZZI S.A. Que en aplicación del art. 17 del CT, el SRI verificó la realidad económica de estas transacciones concluyendo que estas corresponden a un factoraje (factoring) que genera un costo financiero, en otras palabras, es un mecanismo de financiamiento, por cuanto, la empresa vendió sus cuentas por cobrar a empresas que tienen como actividad la gestión de cartera y aplicó un porcentaje de descuento (interés) que fue registrado como gasto. Que en el proceso de determinación se evidenció que la cartera que fue transferida no tenía la calidad de incobrable

y que se estaría deduciendo dos veces el gasto, en virtud del art. 14 del CT la Administración Tributaria realizó una analogía entre el factoring y un préstamo. Que se detallan los considerandos 105,106, 107,108, 112, 113, 114,116, 117, 121 y 123. Que no era una cartera incobrable. Que la empresa reconoció que entre el inicio y cierre de negociación de la cartera los clientes continuaron realizando pagos voluntarios (112). Que con la prueba actuada por la parte actora, informe pericial elaborado por el Ing. Condo que lo sustentó en audiencia de juicio, no se pudo demostrar que los pagos recibidos correspondían a nuevas operaciones de crédito y no a la cartera que supuestamente era incobrable, como alegaba el perito (113,114). Que de conformidad con lo establecido en la cláusula séptima de los contratos suscritos entre las partes, las compañías MASOLUC S.A. y PERUZZI S.A., podían sustituir la cartera que les fue ª vendida" por cualquier defecto de forma o de fondo, lo que implica que se elimine cualquier riesgo de incobrabilidad (116, 117). Que la empresa constituyó provisiones para créditos incobrables respecto de la mayoría de los créditos negociados con las compañías MASOLUC S.A. y PERUZZI S.A. y no pudo probar que las mismas fueron dadas de baja para evitar un doble beneficio (por su parte la Administración Tributaria sí probó su argumento) (121,123). Que en instancia se tiene como hecho probado que la cartera vendida a MASOLUC S.A. y PERUZZI no tenía la calidad de incobrable, que las provisiones de los créditos vendidos hayan sido dadas de baja y que la venta de cartera fue utilizada como un mecanismo de financiamiento, se estableció que por analogía era aplicable el art. 10, numeral 2, de la LRTI. Respecto a la falta de aplicación del art. 11 de la LRTI; aplicación indebida del art. 14 del Código Tributario y del art. 10, numeral 2, de LRTI; y, errónea interpretación del art. 17 del Código Tributario. Que sobre la falta de aplicación del artículo 11 de la LRTI. Que de los hechos probados y aprobados por las partes, en especial que la cartera vendida no tenía el carácter de incobrable y que se trató de un mecanismo de financiamiento para obtener liquidez, el recurso es improcedente porque no se explica la aplicación del tercer inciso del art. 11 de la LRTI. Que es necesario considerar que el art. 28 del Reglamento de la LRTI establece que son deducibles los créditos incobrables bajo las condiciones ahí detalladas. Que un requisito fundamental para reconocer como deducible un crédito originado en operaciones del giro ordinario del negocio es que sea incobrable, es decir, que no se pueda recuperar o sea muy incierta su cobranza y para el efecto la propia norma establece las condiciones para catalogarlo como tal; sí en instancia se determinó que la cartera vendida no era incobrable, cómo se puede pretender aplicar el art. 11 de la LRTI. Sobre la indebida aplicación del art. 14

del Código Tributario y art. 10, numeral 2, de la LRTI. Que la Administración Tributaria pudo identificar que la empresa contaba con un área con 302 empleados dedicados al área de cobranzas y recuperación de cartera, por tanto, fue pertinente revisar la verdadera esencia económica de la venta de cartera en aplicación del art. 17 del CT, más aún cuando se repara que se registró como gasto deducible el valor de USD 4.639.696,40 (casilla 7170 "Pérdida en venta de activos/no relacionadas-gastoº). Que se probó en juicio, que la cartera vendida a MASOLUC S.A. y PERUZZl, no tenía la calidad de incobrable, que las provisiones de los créditos vendidos hayan sido dadas de baja para evitar un doble beneficio, que la venta de cartera fue utilizada como un mecanismo de financiamiento y que las tasas de descuento fueron registradas como gasto financiero. Que en virtud de que la legislación ecuatoriana no ha regulado este tipo de mecanismo de financiamiento, fue adecuado y legalmente procedente la aplicación del art. 14 del CT, en virtud de esta norma, fue correcto equiparar los intereses de deudas contraídas con motivo del giro del negocio con aquellos ªinteresesº a generarse en este mecanismo de financiamiento, consecuentemente, fue debida la aplicación del art. 10, numeral 2, de la LRTI por ser la única disposición que regula la deducibilidad de los costos financieros. Sobre la errónea interpretación del art. 17 del Código Tributario. Que la fundamentación del recurrente es inadecuada porque a su criterio la Administración Tributaria, en aplicación del art. 17 del Código Tributario, no puede ª(...) cambiar los hechos económicos de una pérdida en la venta de cartera (...)º y es en este punto que se evidencia la equivocada interpretación de la disposición sobre la que se alega el vicio. Que justamente, en aplicación del art. 17 CT, la Administración está facultada a calificar el hecho generador conforme a su real esencia económica considerando para el efecto los hechos económicos que efectivamente existan, sin considerar las figuras jurídicas que hayan sido empleadas por los contribuyentes, como en el presente caso donde de forma indebida el contribuyente busca que se reconozca como deducible una venta de cartera que se ha demostrado corresponde realmente a un mecanismo de financiamiento. En lo referente a la glosa ªDiferencia sobre la que no se ha justificado/ presentado la distribución de gastoº sobre la que se alega falta de aplicación del art. 68 del Código Tributario. Que se debe tomar en cuenta que son hechos no controvertidos o probados y aceptados por las partes, lo siguiente: Que CYBERSUR S.A. Y TECNOANDES (sociedad que presta servicios de seguridad y vigilancia) suscribieron un contrato el 01 de marzo de 2012, posteriormente suscribieron un Adendum el 01 de marzo de 2016 a través del cual se ha agregado nuevos puestos de vigilancia en direcciones que no

correspondían a la dirección donde funcionaba CYBERSUR S.A. Que TECNOACES facturó a CYBERSUR el valor de USD 258.980,77 por concepto de seguridad y vigilancia. Que de dicho valor se estableció que USD 149,148,21 es un gasto que no corresponde a CYBERSUR y respecto de este monto el valor trasladado a MARCIMEX S.A. fue de USD 92.681,24. Que los valores facturados por TECNOACES a terceros no debían haber sido traslados a MARCIMEX, considerando que los valores se calculaban en virtud de un presupuesto anual más un margen de utilidad (se detalla considerando 98). Que la parte actora no ha cuestionado la asignación efectuada por el SRI ni presentó prueba alguna para demostrar que se realizó de forma incorrecta (detalla considerando 99). Que en conclusión, considerando los hechos probados y aceptados por las partes, no se explica la razón por la cual se alega la falta de aplicación del art. 68 del CT, disposición que señala que debe entenderse por determinación de la obligación tributaria y que comprende esta facultad; peor aún no se entiende que se alegue que la norma aplicada en su lugar fue el artículo 14 del CT (que sobre esta glosa no se aplicó). Que por lo expuesto solicita que no se case la sentencia.

5. Problema jurídico

Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación, al resolver las glosas incurre en: Glosa casilla 7170 ª Pérdida en venta de activos no relacionadas ± gastoº, incurre en los vicios de: falta de aplicación del art. 11 de la Ley de Régimen Tributario Interno, devino en aplicación indebida de los arts. 10 numeral 2 de la Ley de Régimen Tributario Interno, y 14 del Código Tributario y en una errónea interpretación del art.17 del Código Tributario. En la Glosa ª Diferencia sobre la que no se ha justificado el gastoº, incurre en falta de aplicación del art. 68 del Código Tributario, que devino en la aplicación indebida del art. 14 del Código Tributario; al amparo del caso 5 del art. 268 del ª COGEPº.

6. Análisis del Tribunal de casación

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

6.1.1 El caso 5, se refiere a la violación directa de la Ley, y, por técnica casacional, su análisis debe partir siempre de los hechos probados en instancia, que no pueden ser valorados nuevamente en sede casacional y, se entienden aceptados por las partes.

6.1.2 Sobre la aplicación indebida el autor Luis Armando Tolosa Villabona, señala que este vicio consiste ª ¼ 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 error se 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 contemplaº; (Tolosa Villabona, Luis Armando, Teoría y Técnica de la Casación, 2008, Bogotá - Colombia, Ediciones Doctrina y Ley Ltda. pág. 359).

6.1.3 El mismo autor, en lo referente a la errónea interpretación manifiesta que: ª Se trata de la exégesis equivocada de la norma en su contenido mismo, independientemente de las cuestiones de hecho debatidas en la sentencia y del caso que trata de regular. La norma jurídica es la que gobierna el asunto, pero en sentido diverso, por lo tanto, yerra en el enfoque verdadero de ella, en su espíritu y alcances. Hay entonces insuficiencia del juicio o exceso al formularlo. El sentenciador acierta en la norma pero falla en su verdadero significado, alejándose de su espíritu y finalidad.º (ibídem. pág. 361); en otras palabras la errónea interpretación de normas de derecho consiste en la falta que incurre el Juez al dar erradamente a la norma jurídica aplicada un alcance mayor o menor o distinto que el descrito por el legislador.

6.1.4 Sobre la falta de aplicación alegada por el recurrente, esta Sala señala que, doctrinariamente este vicio consiste en que: ª ¼ el juez, al dictar su sentencia, la primera investigación que debe hacer consiste en la selección de la aplicable, o sea determinar la existencia y validez de ésta. Será necesario entonces que considere los problemas de la ley en el tiempo y en el espacio, precisando los límites personales, temporales y espaciales de la regla jurídica¼ º; es decir, la falta de aplicación se configura cuando el juez deja de aplicar al caso controvertido normas sustanciales que ha debido aplicar y que, de haberlo hecho, habrían determinado que las decisiones adoptadas en sentencia fuesen diferentes de las acogidas. (Murcia Ballén, Humberto,. 2005, Recurso de Casación Civil, Bogotá ± Colombia Ediciones Jurídicas Gustavo Ibánez C. Ltda., pág. 327).

6.2 El recurrente manifiesta que en el presente caso que se ha violentado las siguientes normas:

LEY DE REGIMEN TRIBUTARIO INTERNO.

ª Art. 10.- Deducciones.- En general, con el propósito de determinar la base imponible sujeta a este impuesto se deducirán los gastos que se efectúen con el propósito de obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana que no estén exentos.
En particular se aplicarán las siguientes deducciones.
2.- Los intereses de deudas contraídas con motivo del giro del negocio, así como los gastos efectuados en la constitución, renovación o cancelación de las mismas, que se encuentren debidamente sustentados en comprobantes de venta que cumplan los requisitos establecidos en el reglamento correspondiente. No serán deducibles los intereses en la parte que exceda de las tasas autorizadas por el Directorio del Banco Central del Ecuador, así como tampoco los intereses y costos financieros de los créditos externos no registrados en el Banco Central del Ecuador.
(¼ )º

ª Art. 11.- Pérdidas.- Las sociedades, las personas naturales obligadas a llevar contabilidad y las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad pueden compensar las pérdidas sufridas en el ejercicio impositivo, con las utilidades gravables que obtuvieren dentro de los cinco períodos impositivos siguientes, sin que se exceda en cada período del 25% de las utilidades obtenidas. Al efecto se entenderá como utilidades o pérdidas las diferencias resultantes entre ingresos gravados que no se encuentren exentos menos los costos y gastos deducibles.
En caso de liquidación de la sociedad o terminación de sus actividades en el país, el saldo de la pérdida acumulada durante los últimos cinco ejercicios será deducible en su totalidad en el ejercicio impositivo en que concluya su liquidación o se produzca la terminación de actividades.
No se aceptará la deducción de pérdidas por enajenación de activos fijos o corrientes cuando la transacción tenga lugar entre partes relacionadas o entre la sociedad y el socio o su cónyuge o sus parientes dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad, o entre el sujeto pasivo y su cónyuge o sus parientes dentro del

cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad.
Para fines tributarios, los socios no podrán compensar las pérdidas de la sociedad con sus propios ingresosº.

CODIGO TRIBUTARIO.

ª Art. 14.- Normas supletorias.- Las disposiciones, principios y figuras de las demás ramas del Derecho, se aplicarán únicamente como normas supletorias y siempre que no contraríen los principios básicos de la tributación.
La analogía es procedimiento admisible para colmar los vacíos de la ley, pero en virtud de ella no pueden crearse tributos, exenciones ni las demás materias jurídicas reservadas a la leyº.

ª Art. 17.- Calificación del hecho generador.- Cuando el hecho generador consista en un acto jurídico, se calificará conforme a su verdadera esencia y naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados.
Cuando el hecho generador se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicenº.

ª Art. 68.- Facultad determinadora.- La determinación de la obligación tributaria, es el acto o conjunto de actos reglados realizados por la administración activa, tendientes a establecer, en cada caso particular, la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo.
El ejercicio de esta facultad comprende: la verificación, complementación o enmienda de las declaraciones de los contribuyentes o responsables; la composición del tributo correspondiente, cuando se advierta la existencia de hechos imponibles, y la adopción de las medidas legales que se estime convenientes para esa determinaciónº.

6.3. Respecto a la Glosa ª Diferencia sobre la que no se ha justificado el gastoº, la casacionista argumenta que la sentencia incurre en falta de aplicación del art. 68 del Código Tributario, que devino en la aplicación indebida del art. 14 del Código Tributario.

6.3.1 Para resolver la glosa en mención el Tribunal en su parte pertinente señala lo siguiente:

ª 86. Ciertamente, en el Acta de Determinación se indica que, mediante Trámite No. 101012021054403, de 22 de julio de 2021, MARCIMEX S.A. ha manifestado que la fijación del precio de los servicios recibidos de CYBERSUR S.A., se los determinaba en base a las ventas presupuestadas para el período 2017 por cada compañía a las que CYBERSUR S.A., habría prestado sus servicios, de manera que el presupuesto anual de CYBERSUR S.A., más un margen de utilidad de mercado, era facturado a cada empresa.

87. De igual manera, en el Acta también se indica que, durante la comparecencia que ha culminado con el Acta N° NAC-FGCACOG21-00000017-E, CYBERSUR S.A. ha manifestado que las empresas a las que ha prestado sus servicios son: MARCIMEX S.A., INDUGLOB S.A., SERVIANDINA S. A, BLANCANDINA S. A, CUARMUEBLES S.A., COMPAÑÍA DE TRANSPORTES ENERCH S.A. e INGENIOMOTORS SA, pero adicionalmente ha aclarado que si bien la facturación durante el ejercicio 2017 ha realizado únicamente a MARCIMEX S.A. e INDUGLOB S.A.; sin embargo, la facturación de US$ 2 Â507,720.00, que corresponde a su presupuesto anual, más un margen de utilidad, ha debido realizarse en proporción a las ventas de cada una de las empresas a las que ha prestado sus servicios, conforme al detalle que ha entregado en contestación al Requerimiento de Información N° DZ6-ATRORI14 21-0000049, tal como se refleja en la Imagen N° 27 del Acta de Determinación (pág. 90 Act. Det.).

88. Con base a lo expuesto, en el apartado N° 3.7.1.1.1.2 de la misma Acta, se reitera que tanto CYBERSUR S.A. como MARCIMEX S.A. han manifestado que los valores a ser facturados por CYBERSUR S.A., a cada empresa de su grupo económico a las que habría prestado servicios, corresponden a su presupuesto anual más un margen de utilidad, es decir, que los gastos en los que habría incurrido CYBERSUR S.A. más un margen de utilidad, han sido trasladados a cada una de las empresas relacionadas a las que habría prestado sus servicios, de ahí que, en la comparecencia que ha concluido con el Acta N° NAC-FGCACOG21-00000017-E, la Administración Tributaria ha solicitado a CYBERSUR S.A. la presentación de su presupuesto anual (gastos incurridos), con la valoración otorgada a los servicios que MARCIMEX S.A. alega haber recibido de su parte, en atención a lo cual, el 5

de noviembre de 2021, CYBERSUR S.A. ha presentado la asignación de su presupuesto hacia cada una de las áreas a las que habría destinado sus recursos para la prestación de sus servicios a su relacionada MARCIMEX S.A., tal como consta en Cuadros Nos. 25 y 26 de dicha acta.

89. Sin embargo, se aclara que en dicha información CYBERSUR S.A. ha clasificado sus gastos (presupuesto) en gastos de ªnóminaº y ªotros gastosº, y ha presentado únicamente la asignación a detalle sobre los gastos de nómina, que representan el 59.70% de su presupuesto total, en tanto que del 49,30% del presupuesto que corresponde a ªotros gastosº, no se ha justificado cómo se encontraba vinculado este valor del presupuesto con los servicios prestados por CYBERSUR S.A. a MARCIMEX S.A., por lo que la Administración Tributaria ha solicitado dicha valoración, debido a que dentro de los documentos presentados por MARCIMEX S.A., tendientes a justificar la recepción de un servicio por parte de su relacionada, no se había presentado pruebas de valoración alguna, inobservando lo establecido en la cláusula Quinta del contrato celebrado entre las dos empresas, dónde se señala que ªPor concepto del presente Contrato de Asesoría Externa de Dirección, MARCIMEX S.A. ese apagará a la compañía CYBERSUR S.A., la suma anual que corresponda, a las tareas realizadas, qué serán valoradas al final de cada mes, trimestre, cuatrimestre, año o cuando así lo Determine las partes.º (pág. 107 Act. Det.).

90. Luego se aclara que en la fase de reparos, MARCIMEX S.A. ha presentado un detalle en archivo Excel denominado ªDetalle y asignación costos nómina y gastos 2017 (SRI)º, que contiene los gastos relacionados a la gestión de CYBERSUR S.A. así como su asignación a cada una de las áreas que habría prestado servicios, incluidos gastos que no habían sido presentados durante la ejecución del proceso de determinación hasta la emisión del Acta Borrador, así como también ha aclarado que en su mayoría son gastos fijos, es decir, no se pueden dejar de cubrir, ya que son obligatorios en los que hay que incurrir, independientemente de la cantidad de clientes o servicios que se presten.

91. En el Cuadro N° 34 del Acta de Determinación consta el detalle de dicha asignación (pág. 111 Act. Det.), de cuya revisión, la Administración Tributaria ha evidenciado que hay rubros

sobre los que el contribuyente no ha presentado una asignación por área, y además ha reconocido que es lógico que existan rubros que no pueden ser prorrateados, ya que corresponden a gastos fijos. ª Sin embargo, dentro de la revisión efectuada a los gastos de CYBERSUR (¼ ), la cual se realiza debido a que los valores facturados mensualmente a MARCIMEX S.A., por la asesoría que habría prestado CYBERSUR S.A. se encuentran directamente vinculados con los gastos declarados por CYBERSUR S.A., ya que en base a esto se establece el valor facturado, en el proceso de determinación, se evidenciaron gastos por seguridad prestada a terceros, ya que estos fueron prestados en lugares diferentes a la dirección matriz de CYBERSUR S.A. (único establecimiento), con lo cual se evidencia que MARCIMEX S.A. a través de CYBERSUR S.A., estaría utilizando gastos que no tienen relación a la actividad generadora de ingresos¼ º (pág. 112 Act. Det.), por lo que la Administración Tributaria ha reconocido únicamente el valor que corresponde al servicio de seguridad prestado a CYBERSUR S.A. considerando la información que consta en el contrato celebrado entre CYBERSUR S.A. y ALTA TECNOLOGÍA EN SEGURIDAD SELECTIVAS CIA. LTDA. TECNOACES, la misma que ha sido proporcionada por esta última, en base al Requerimiento de Información N° DZ9-ASOORI0618-0000845-M, emitido dentro del Proceso de Determinación efectuado a MARCIMEX S.A. por el ejercicio 2015.

92. Efectivamente, luego de la revisión de dicha documentación, la Administración Tributaria ha determinado que el contrato suscrito entre CYBERSUR S.A. y TECNOACES data del 1 de marzo de 2012, el mismo que ha sido renovado automáticamente, pero adicionalmente se ha suscrito un Addendum el 1 de marzo de 2016, a través del cual se ha agregado nuevos puestos de vigilancia en direcciones que no correspondían a la dirección donde funcionaba CYBERSUR S.A.; en este sentido, se aclara que los puestos de vigilancia han sido contratados para locales ubicados en la Panamericana Norte Km 14, en la autopista frente a Turi y en la vía a Cumbe, en diferentes días y horarios; sin embargo, según el RUC de CYBERSUR S.A., su único establecimiento se encuentra ubicado en la Av. Circunvalación Sur s/n y P. Gomez, a cien metro del redondel de Turi, por lo que la Administración Tributaria ha llegado a la conclusión de que ª¼ resulta evidente que la seguridad brindada también correspondería a terceros y sería CYBERSUR S.A. la que asume esos gastos, gastos que posteriormente fueron facturados a MARCIMEX S.A. e INDUGLOB S.A. Considerando lo indicado, la Administración Tributaria revisó las direcciones de los accionistas de

CYBERSUR S.A., para verificar si sus domicilios forman parte del contrato con ALTA TECNOLOGÍA EN SEGURIDAD SELECTIVA CIA. LTDA. TECNOACES, evidenciándose que varios accionistas tenían como dirección la Panamericana Norte, dirección que corresponde a varios de los puestos donde TECNOACES presta el servicio de vigilancia¼ º (pág. 112 Act. Det.).

93. Con base a lo expuesto, en el Cuadro N° 35 del Acta de Determinación (fs. 113), la Administración Tributaria ha llegado a establecer que el gasto total facturado por TECNOACES a CYBERSUR es de US$ 258,980.77, del cual, US$ 149,148.21 es un gasto de seguridad que no corresponde a la actividad de CYBERSUR S.A., puesto que, conforme se muestra en el Cuadro N° 36 (ibídem), donde consta el total del gasto de CYBERSUR S.A. que corresponde al servicio prestado a las empresas del Grupo CONSENSOCORP, del presupuesto de CYBERSUR S.A. (gastos) por un valor de USD 2Â190,497.45, el mismo que, más un margen de utilidad, ha sido trasladado a las empresas a las que habría prestado servicios, entre ellas, MARCIMEX S.A., se ha reconocido un total de US$ 2Â041,349.24, equivalente al 19%, es decir, la Administración Tributaria considera que sobre este porcentaje se ha justificado la asignación del presupuesto de CYBERSUR S.A. respecto a los servicios prestados a MARCIMEX S.A., en tanto que la diferencia equivalente al 6.81%, la considera como no deducible, conforme de muestra en el Cuadro N° 37 (pág. 114); sin embargo, se aclara que ª.. si bien el valor de seguridad que no corresponde a las actividades de CYBERSUR S.A. es de USD 149.148,21 (ref. Cuadro 35), de dicho rubro el valor que fue trasladado a MARCIMEX S.A. es de USD 92.681,24, valor que incluye el gasto de seguridad más el margen de utilidad correspondiente.º (pág. 114 At. Det.).

94. Por su parte la compañía accionante, ni en la fase de reparos al Acta Borrador, ni durante el reclamo administrativo ha desvirtuado la asignación realizada por Administración Tributaria, de ahí que en la resolución impugnada se concluye que ª¼ únicamente es pertinente reconocer como deducibles los gastos de CYBERSUR S.A. que se encuentren directamente y efectivamente vinculados en la prestación del servicio que se da a MARCIMEX S.A y que constituyen la base de los valores facturados mensualmente a esta última empresa, mismos que han sido consignados como gastos según la asignación acordada

entre las partes y verificada por la Administración Tributaria de acuerdo a los soportes documentales presentados en el proceso de determinación¼ º (fs. 17).

95. Del análisis realizado por la Administración Tributaria se puede constatar que la diferencia correspondiente al rubro de seguridad, que es lo que interesa en esta parte del fallo, ha sido determinada en base a los términos del contrato suscrito entre MARCIMEX S.A. y CYBERSUR S.A., así como en base a la información proporcionada por la propia compañía MARCIMEX S.A. y por CYBERSUR S.A., puesto que en la cláusula Quinta del referido contrato se estipula que ª¼ MARCIMEX S.A., pagará a la Compañía CYBERSUR S.A., la suma anual que corresponda, a las tareas realizadas, que serán valoradas al final de cada mes, trimestre, cuatrimestre, año o cuando así lo determinen las partes¼ º (fs. 58).

96. A su vez la compañía accionante, en respuesta al Oficio de Requerimiento de Información No. NAC-FGCORIG21-00000026-E, notificado el 08 de julio de 2021, mediante escrito ingresado con Trámite No. 101012021054403, de 22 de julio de 2021, ha reconocido que ª¼ La fijación del precio del servicio prestado a las empresas, por parte de CYBERSUR S.A., se los determina en base a las ventas presupuestadas para el periodo 2017 de cada compañía a las que se les presta el servicio, así como también otros factores, como la cartera, transaccionalidad, inventarios, pasivos contratados.

Cybersur S.A. tiene su presupuesto anual, y este más un margen de utilidad de mercado, se le factura a cada empresa, de acuerdo con lo establecido y obtenido de las variables explicadas en el párrafo anterior.

El servicio que se le presta a las empresas es constante, es decir de manera anual, para lo cual, la facturación de los servicios se los realiza de manera mensual, en base a los respectivos contratos.º (pág. 40 Act. Det.).

97. Por su parte CYBERSUR S.A., cuando la Administración Tributaria le ha consultado sobre la forma cómo se establecían los valores facturados a MARCIMEX S.A., ésta ha confirmado ª¼ que los valores que se facturaban a las empresas correspondían a su presupuesto anual más un margen de utilidad; y, que los principales gastos en los que incurría

correspondían a servicios profesionales, seguridad, entre otros¼ º.

98. En consecuencia, si los valores facturados por CYBERSUR S.A. a MARCIMEX S.A., se basaban en su presupuesto anual más un margen de utilidad, es obvio que los únicos gastos que debían tomarse en cuenta son aquellos que se encontraban directamente vinculados con los gastos declarados por CYBERESUR S.A., ya que en base a éstos debía establecerse el valor facturado, de ahí entonces que los gastos por los servicios de seguridad brindada por ALTA TECNOLOGÍA EN SEGURIDAD SELECTIVA CIA. LTDA. TECNOACES a terceros, que presumiblemente son los accionistas de CYBERSUR S.A., de ninguna manera podían ser trasladados a MARCIMEX S.A.

99. El representante legal de la compañía accionante, ni siquiera ha cuestionado en su demanda la asignación realizada por la Administración Tributaria, donde se ha limitado a señalar que en caso de existir algún reparo sobre la forma en que CYBERSUR S.A. ha contratado los servicios de seguridad, debía increparse a esa empresa, no a MARCIMEX S.A., de ahí que tampoco actuó prueba alguna tendiente a demostrar que dicha asignación se encontraba realizada en forma incorrecta, por el contrario, a través del Informe Pericial elaborado por el Ing. Diego Condo, se pretende demostrar que en los Mayores del gasto de seguridad y en los registros del proveedor ALTA TECNOLOGÍA EN SEGURIDAD SELECTIVA CIA. LTDA. TECNOACES, no se encuentra registrado ningún gasto por la suma de US$ 92,681.24, por ello es que el Perito señala que ªRevisados los registros de los mayores de las cuentas se seguridad analizadas y que se adjunta como anexo al presente informe no se encuentra ninguna factura o valor igual a los consultados a este perito¼ º (fs. 41); sin embargo, el mismo Perito reconoce que el valor de USD 92.681,24 ha sido calculado por la Administración Tributaria, ª¼ en base a la asignación de gastos utilizado por Marcimex S.A. en el año 2017 y con este antecedente individualiza el gasto de seguridad registrado por la empresa Cybersur S.A. y califica que el mismo no ayuda a Marcimex S.A. a obtener, mantener o mejorar sus ingresos gravados¼ º (fs. 42 vta.), respecto a lo cual jamás ha formulado observación u objeción alguna, por lo que la Sala confirma la diferencia determinada por la Administración Tributaria respecto al rubro de seguridadº. (el subrayado es de esta Sala de Casación).

6.3.2 De lo expuesto constan como hechos probados y hechos no controvertidos sobre la glosa en análisis que: i) La diferencia del rubro seguridad, ha sido determinada en base a los términos del contrato suscrito entre MARCIMEX S.A. y CYBERSUR S.A., así como de la información proporcionada por la propia compañía MARCIMEX S.A. y por CYBERSUR S.A.: ª¼ MARCIMEX S.A., pagará a la Compañía CYBERSUR S.A., la suma anual que corresponda, a las tareas realizadas, que serán valoradas al final de cada mes, trimestre, cuatrimestre, año o cuando así lo determinen las partes¼°; ii) Que la compañía accionante, ni en la fase de reparos al Acta Borrador, ni durante el reclamo administrativo ha desvirtuado la asignación realizada por Administración Tributaria, de ahí que en la resolución impugnada se concluye que ª¼ únicamente es pertinente reconocer como deducibles los gastos de CYBERSUR S.A. que se encuentren directamente y efectivamente vinculados en la prestación del servicio que se da a MARCIMEX S.A y que constituyen la base de los valores facturados mensualmente a esta última empresa, mismos que han sido consignados como gastos según la asignación acordada entre las partes y verificada por la Administración Tributaria de acuerdo a los soportes documentales presentados en el proceso de determinación¼°; iii) Que CYBERSUR S.A., cuando la Administración Tributaria le ha consultado sobre la forma cómo se establecían los valores facturados a MARCIMEX S.A., ésta ha confirmado ª¼ que los valores que se facturaban a las empresas correspondían a su presupuesto anual más un margen de utilidad; y, que los principales gastos en los que incurría correspondían a servicios profesionales, seguridad, entre otros¼°; iv) Los gastos por servicios de seguridad de TENCNOACES a terceros, no pueden ser trasladados a MARCIMEX.

6.3.3 Partiendo de los hechos probados y no controvertidos, se determina que si los valores facturados por CYBERSUR S.A. a MARCIMEX S.A., se basaban en su presupuesto anual más un margen de utilidad, es obvio que los únicos gastos que debían tomarse en cuenta son aquellos que se encontraban directamente vinculados con los gastos declarados por CYBERESUR S.A., ya que en base a éstos debía establecerse el valor facturado, de ahí entonces que los gastos por los servicios de seguridad brindada por TECNOACES a terceros, que presumiblemente son los accionistas de CYBERSUR S.A., de ninguna manera podían ser trasladados a MARCIMEX S.A.

6.3.4 Visto aquello no se evidencia que se configure la falta de aplicación del art.68 del

Código Tributario, alegado ya que justamente el Tribunal determina que no se justifica el gasto en virtud de que contractualmente se ha establecido que los valores facturados por CYBERSUR S.A. a MARCIMEX S.A., se basaban en su presupuesto anual más un margen de utilidad, por lo que los únicos gastos que debían tomarse en cuenta son aquellos que se encontraban directamente vinculados con los gastos declarados por CYBERSUR S.A. No se evidencia que, sobre los hechos probados, quepa la aplicación de una norma que establece la definición de facultad determinadora y, por otro lado, no existe una explicación de la parte recurrente, sobre la trascendencia de este cargo, no pudiendo verificar esta Sala, que de prosperar, afectaría la decisión de instancia.

6.3.5 Respecto a que la falta de aplicación del art. 68 del Código Tributario (que no se configura) devino en una aplicación indebida del art.14 ibídem; hay que mencionar que al no haber prosperado una parte de la construcción jurídica del cargo puntual, no cabe que prospere la otra parte, pues se entiende que están estrechamente relacionadas; sin embargo de aquello, se evidencia también que el art. 14 CT no ha sido aplicado por el Tribunal de instancia para resolver la presente glosa, consecuentemente no se configura el vicio de aplicación indebida alegado.

6.4 En lo referente a la Glosa casilla 7170 ª Pérdida en venta de activos no relacionadas ± gastoº, la compañía actora argumenta que en la sentencia se incurre en falta de aplicación del art. 11 de la Ley de Régimen Tributario Interno, aplicación indebida de los arts. 10 numeral 2 de la Ley de Régimen Tributario Interno, y 14 del Código Tributario y una errónea interpretación del art.17 del Código Tributario.

6.4.1 Para resolver la glosa mencionada el Tribunal de instancia en su parte pertinente establece lo siguiente:

ª 105. De esto se desprende entonces que, aunque en ciertos casos, el financiamiento puede constituir el objetivo principal del factoring; sin embargo, no siempre ocurre aquello, puesto que esto depende del acuerdo entre las partes, de ahí que el argumento de la compañía accionante en el sentido de que la venta de cartera no ha permitido obtener financiamiento, carece de asidero legal, pese a lo cual, en la Cláusula Tercera del contrato suscrito entre MASOLUC S.A. y MARCIMEX S.A., que consta en la Imagen N° 32 del Acta de Determinación (pág. 132 y 133 Act. Det.), las partes han estipulado que el precio de venta de

la cartera de US$ 1Â75,885.45, es de US$ 56,833.49, del cual, el 40% debía ser pagado de contado, a la firma del contrato, y el saldo en 12 cuotas mensuales de US$ 2,841.68, lo que significa que dicha venta ha permitido obtener liquidez, el hecho de que se haya pactado un valor irrisorio por su venta o que el pago del saldo se haya pactado en doce cuotas mensuales, e incluso que MARCIMEX S.A. no haya cobrado en los plazos estipulados, no implica que no haya llegado a tener liquidez esperada, todo lo contrario, estos pormenores dependían de la libre voluntad de las partes, de manera que si a la compañía accionante no le interesaba o no le convenía obtener la liquidez inmediata por la venta de su cartera, era natural que pacte su pago en doce meses, sin que por ello se pueda considerar que dicha venta no le ha permitido obtener liquidez.

106. Igual ocurre con el contrato suscrito entre PERUZZI S.A. y MARCIMEX S.A., que consta en la Imagen N° 34 del Acta de Determinación (pág. 140 y 141), donde se ha estipulado que el pago de contado sería del 30% a la firma del contrato y la diferencia en 12 cuotas mensuales.

107. Al margen de lo señalado, y pese a que en la fase judicial la parte accionante defendió a toda costa que la venta de cartera es una venta de activos con castigos importantes, es la misma compañía MARCIMEX S.A. la que, en sede administrativa, ha reconocido que la venta de cartera corresponde a un mecanismo de financiamiento, aunque posteriormente ha negado este argumento en la misma fase administrativa; en este sentido, en la fase de reparos al Acta Borrador, en primer lugar, ha indicado que, ªComo hemos podido apreciar una posible fuente de financiamiento de una entidad (financiamiento externo), es la venta de un activo de la compañía que puede o no formar parte de la actividad productiva de la empresa, o la venta de un activo que al tener un periodo de recuperación más lento de lo esperado (mayor a un año generalmente) permita obtener recursos frescos para la operatividad de la empresa que conlleve a su vez al incremento económico. Dicho esquema de financiamiento por el cual ha optado Marcimex, no corresponde a un crédito otorgado por un tercero (por ejemplo, una entidad del sistema financiero), sino que implica realizar la compraventa de un activo propio (cartera) en la cual se obliga a entregarlo a un tercero a cambio de un dinero (precio) pactado¼º (pág. 163 Act. Det., énfasis agregado); posteriormente, en la misma fase de

reparos ha señalado, ª Con estos antecedentes, la venta de cartera que mi representada realizó a estas entidades en el ejercicio fiscal 2017, las cuales son absolutamente independientes y no guardan relación alguna con Marcimex, si bien en concepto es una transacción de compraventa de activo igual a la descrita en el caso Produbanco, no constituyó una fuente de financiamiento¼ º (pág. 165 Act. Det.).

108. Todo esto deja entrever que la compañía accionante, al menos en sede administrativa, ha utilizado argumentos contradictorios para negar que la venta de cartera ha constituido un mecanismo de financiamiento, todo lo cual ha quedado desvirtuado por el análisis realizado en líneas anteriores, tanto más que la misma compañía MARCIMEX S.A. ha registrado contablemente la existencia de una tasa de descuento en la venta de cartera, tal como se puede apreciar en los Cuadros Nos. 47 (pág. 135) y 53 (pág. 143), tasa de descuento que ± según el propio perito de la compañía accionante Diego Condo ± es un elemento característico del factoring, como así lo manifestó en la audiencia de juicio cuando el señor Juez Diego Maldonado consultó sobre el tema (min. 1:41), aunque al pedir que aclare por qué constan registrados contablemente como tasas de descuento, si según la compañía accionante no se trata de un factoring, el perito respondió que se trata de un tema contable, que utilizan para registro esta cuenta de gasto llamada tasa de descuento, mas, no se señala ni en el contrato ni en la negociación que se va a aplicar una tasa de descuento (min. 1:42), afirmación que de ninguna manera aclara este particular, puesto que de ninguna manera aclaró porqué se ha registrado contablemente como tasa de descuento si no se trataba de la figura de factoring.

109. Por otro lado, el representante legal de la compañía accionante sostiene que no es igual el activo que ha sido transferido a PRODUBANCO, que aquel que ha sido transferido a MASOLUC S.A. y PERUZZI S.A., por cuanto, en el primer caso se trata de una cartera corriente, donde es perfectamente factible hablar de factoring, en tanto que en el segundo caso se trata de una cartera en mora, donde la gestión de recuperación de esa cartera es más costosa, aparte de que los riesgos de incobrabilidad son mayores, de ahí que, frente a la afirmación de la Administración Tributaria de que ª¼ el contribuyente no presentó ninguna documentación que demuestre porque (sic) fue aplicada una tasa de descuento tan elevada en las transacciones que realizó MASOLUC S.A. y PERUZZI S.A¼ º (fs. 106 vta.), alega que

esta afirmación no se ajusta a la realidad, puesto que del texto de la propia acta se infiere que ª¼ la cartera que se cedió fue una cartera morosa, de altos costos de recuperación y, incluso, de acto riesgo de recuperación¼º (fs. 107).

110. En relación a este tema, la Administración Tributaria ya ha dejado claro en el apartado 11.8.9 de la Resolución Impugnada, que no ha pretendido equiparar las operaciones de MASOLUC S.A. y PERUZZI S.A., con las operaciones de la banca, sino que, mediante la aplicación del Art. 17 del Código Tributario ha buscado ª¼ identificar la real naturaleza de las mismas, llegándose a evidenciar que en los casos analizados se negoció una cartera de crédito bajo una tasa de descuento que generó un gasto financiero, como se demostró en la evidencia recabada en dicho proceso de determinación¼º (fs. 25).

111. Adicionalmente, en cuanto al argumento de que la cartera cedida a MASOLUC S.A. y PERUZZI S.A. se trataba de una ª¼ cartera morosa, de altos costos de recuperación y, incluso, de acto riesgo de recuperación¼º, en el Acta de Determinación se indica que en el proceso de determinación ya se ha dejado en evidencia dicha cartera ª¼ no tendría la calidad de incobrable, puesto que, como se dejó constancia en el Acta de Conclusión de Inspección No. NAC-FGCADIG21-00000002-E, al analizar el módulo de cartera del contribuyente se encontraron diferencias en los saldos de capital por crédito entre el reporte de la cartera vendida que fue entregado por el contribuyente y los valores que constaban en dicho módulo, a lo que el contribuyente manifestó que esto se debía a los abonos efectuados por los clientes, que ocurrían entre el inicio de la negociación y el cierre de la negociación, lo que implica que se continúan recibiendo pagos por esta cartera; así también, conforme consta en las cláusulas 7 de los respectivos contratos celebrados tanto con MASOLUC como con PERUZZI, se estipula que el vendedor se compromete con el comprador a sustituir la cartera vendida por nueva cartera, cuando se cumplan ciertas condiciones de incobrabilidad¼º (subrayado agregado).

112. De esto se infiere que, si la misma compañía accionante ha reconocido que entre el inicio y el cierre de la negociación de la cartera, los clientes han continuado realizando abonos de sus deudas, de ninguna manera se puede considerar que se trataba de una cartera

incobrable, toda vez que los propios clientes han continuado pagando sus deudas en forma voluntaria, pues, como ha afirmado el representante legal de la compañía accionante en la fase de reparos al Acta Borrador-, ª La cartera transferida a las mencionadas compañías está compuesta de obligaciones de cobro generadas en ejercicios fiscales anteriores y respecto de las cuales se las ha considerado como incobrables, es decir es aquella cartera que no ha tenido pago alguno por un periodo igual o superior a 12 meses, pese a los esfuerzos de cobro realizados por Marcimex¼ º (pág. 165 Act. Det.), por lo tanto, si a pesar de los esfuerzos realizados durante doce meses, la compañía accionante no logró recuperar valor alguno de la cartera, y luego, entre el inicio y el cierre de la negociación de dicha cartera, han recibido pagos, se deduce que tales pagos fueron voluntarios y por lo mismo no se trataba de una cartera con altos riesgos de incobrabilidad.

113. La compañía accionante actuó como prueba el Informe Pericial elaborado por el Ing. Diego Condo Daquilema, quien, refiriéndose a este tema señala que al revisar el sistema comercial de la compañía MARCIMEX S.A., ha evidenciado que cuenta con una herramienta para la gestión de cobro, la misma que permite gestionar cada una de las cuentas por cobrar, y aclara que esta herramienta gestiona los créditos por cliente y no por factura, por lo que ha podido verificar ª¼ que por clientes pueden existir facturas que estén con morosidad de periodos anteriores y en casos debidamente autorizados se pueda seguir efectuando transacciones con el cliente y generando nuevas cuentas por cobrar; incluso las primeras pueden ser transferidas a un tercero como Produbanco, Masluc o Peruzzi y en el sistema seguirá registrando gestiones de cobranzas, pero corresponden a las nuevas operaciones de crédito¼ º (fs. 50 vta.).

114. En base a lo expuesto, el perito llega a la conclusión de que ª¼ la cartera vendida a las empresas Masoluc S.A. y Peruzzi S.A, constituyen cartera clasificada como incobrable de acuerdo a la política contable¼ º de MARCIMEX S.A. (fs. 51); sin embargo, cuando el señor Procurador de la autoridad demandada preguntó al perito si tenía algún ejemplo de lo mencionado en esta parte del informe, dicho perito manifestó que, por ejemplo, Marcimex vende a Diego Condo una motocicleta a 24 meses, a través de la factura 101, pero éste deja de pagar las cuotas al octavo mes, pero adicionalmente en el séptimo mes también compró un

microondas a seis meses plazo, a través de la factura 301, de ahí que ª posiblemente la cobranza no es de la motocicleta vendida a 24 meses plazo, sino corresponde a la siguiente venta realizada en el séptimo mes, es decir, al microondas, por eso existe ese tema de cobranza de esos valores (¼ ), incluso puede ser que después, cuando ya se encontraba en mora la empresa le seguía vendiendo, por eso no se puede decir que corresponda al primer ítem vendido, sino existen otras ventas que se hacen en diferentes ejercicios económicos¼ º (min. 1:15).

115. Frente a esta afirmación y en virtud de que el señor perito concluyó en su ejemplo que ª posiblementeº la cobranza no corresponde a la motocicleta sino al producto vendido posteriormente, el Juez Ponente pidió que aclare si existe algún documento que demuestre que la primera compra se encontraba en mora, pero que no era de esa cartera que se continuaba recibiendo los pagos, sino correspondían a la segunda venta realizada y que no estaba en mora; sin embargo, el señor perito, luego de revisar y exhibir un documento donde constan las gestiones de cobro, no pudo demostrar que los pagos que la compañía MARCIMEX S.A. ha continuado recibiendo, corresponden a nuevas operaciones de crédito y no a la cartera que ya se encontraba vencida.

116. Adicionalmente, en la cláusula Séptima de los contratos suscritos entre MARCIMEX S.A. y MASOLUC S.A. y PERUZZI S.A., que han sido adjuntados como Anexos al Informe Pericial elaborado por el Ing. Diego Condo, las partes han acordado que el vendedor se comprometía, con el comprador, a sustituir todos los pagarés o cualquier documento que respalde el nacimiento de las obligaciones de crédito de la cartera objeto de cesión, si se presentaba, en cualquier tiempo, alguno de los siguientes casos: i) Si los documentos materia de la compraventa no reunían todos los requisitos de ley, según su naturaleza jurídica, carecían de causa, o adolecían de defectos de forma o fondo, de tal forma que se altere su fuerza ejecutiva o procesal, en general; ii) Si se determinaba que los documentos transferidos al comprador no constituían efectivamente la instrumentación de un negocio y crédito; iii) Si el vendedor no entregaba al comprador la información básica de los créditos adquiridos, así como los documentos de respaldo de los créditos como son las carpetas de crédito, información de contacto, referencias, etc., si existía la instrumentación de garantías, cuando

sea el caso, es decir, cuando un crédito haya sido entregado con respaldo de una garantía; y, iv) cuando el comprador o el vendedor recibieran notificación judicial de autoridad competente relacionada a la investigación de casos de suplantación de identidad y falsificación de firmas de los deudoa res o garantes de las operaciones de crédito objeto de este contrato.

117. De esto se desprende entonces que, si la compañía MARCIMEX S.A. se comprometió a sustituir la cartera vendida por cualquier defecto de forma o de fondo, prácticamente quedó anulado cualquier riesgo de incobrabilidad, puesto que a las compañías MASOLUC S.A. y PERUZZI S.A. les asistía el derecho a solicitar que MARCIMEX S.A. sustituya por una nueva cartera, aquella que adolecía de tales riesgos, y ésta no tenía otra opción que cumplirlo, por así haberlo acordado en el contrato, tanto es así que, conforme se ha hecho constar en el Acta de Conclusión de la Diligencia de Inspección N° NAC-FGCADIG21-000000022-E, que se cita en el Acta de Determinación (pág. 116 y 167), cuando se ha verificado el módulo de cartera de MARCIMEX S.A., se ha identificado en la columna EDE_CREDITO, adicional a MASOLUC Y PERUZZI constaban las palabras ªRECUPMSº, ªINCOBRABLESº y ªUSUARIOS MACIMEXº, por lo que, considerando que el filtro de la consulta correspondía a la cartera vendida a MASOLUC Y PERUZZI, se ha solicitado a MARCIMEX una explicación respecto a lo que referían dichas descripciones, recibiendo como respuesta que ª¼ ªRECUPMº, correspondía a la cartera recuperada por MASOLUC, ªINCOBRABLESº correspondía a cartera que era devuelta por las empresas con las que se negoció por algún tema de incobrabilidad, como por ejemplo el deudor (cliente) había fallecido previo a la negociación de la cartera o retorna por algún tema legal, en el caso de ªUSUARIOS MARCIMEXº era porque por algún motivo la cartera volvía a MARCIMEX , como por ejemplo el crédito CXC_ID 1746443, el contribuyente indicó que este deudor (cliente) entró a formar parte de los empleados de MARCIMEX por lo que se canjeó este crédito con MASOLUC por otro crédito, para recuperar esta cartera vía roles de pago; es importante indicar que tanto en el caso de ªINCOBRABLESº como ªUSUARIOS MARCIMEXº, estos créditos vuelven a formar parte de la cartera de MARCIMEX; y, que según lo manifestado por el contribuyente, los mismos son canjeados por otros créditosº.

118. En otro orden de cosas, el representante legal de la compañía accionante alega que, según la Administración Tributaria, su representada habría formado una provisión para cuentas incobrables, respecto de la misma cartera que ha vendido, señalando específicamente que ª¼ De la revisión efectuada, se evidenció que MARCIMEX S.A., ha constituido una provisión para cuentas incobrables para la mayoría de los créditos incobrables negociados a MASOLUC y PERUZZI, es decir, se ha aplicado ya una deducción al haber registrado y declarado gastos de cuentas incobrables en otros ejercicios fiscales por la misma cartera¼º (fs. 107); afirmación que la parte accionante reconoce que es correcta en cuanto a la generación de la provisión, pero que esto no significa que se hayan declarado gastos de cuentas incobrables, puesto que la empresa ha procedido conforme al Art. 28 numeral 3) del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno (RLRTI), por lo que, ª¼ si bien se efectuaron provisiones en años anteriores al 2017, las mismas solo corresponden al 1% del total de la cartera pesada y, cuando se genera una baja de cartera como la ocurrida, se cruza contra la provisión sin importar para quien fue hecha (¼ ). En tal virtud, no es correcta la afirmación del Servicio de Rentas Internas al señalar que la empresa ª¼ estaría beneficiándose dos veces el valorº, pues los montos provisionados han sido utilizados para compensar contra cartera incobrable incluso antes del 2017¼º (pág. 107 vta.)

119. En efecto, conforme se menciona en el Acta de Determinación, tomando en cuenta que la cartera negociada por MARCIMEX S.A. con las empresas MASOLUC S.A. y PERUZZI S.A., correspondía en su mayoría a ventas efectuadas en años anteriores, la Administración Tributaria ha revisado la información correspondiente a las provisiones de cuentas incobrables que reposaban en sus archivos, de cuyo análisis ha evidenciado que ª¼ MARCIMEX S.A. ha constituido una provisión para cuentas incobrables para la mayoría de los créditos negociados con MASOLUC Y PERUZZI, es decir, se ha aplicado ya una deducción al haber registrado y declarado gastos de cuentas incobrables en otros ejercicios fiscales por la misma cartera¼º (pág. 144 Act. Det.), para ilustrar este particular, en los Cuadros Nos. 55 y 56 de dicha Acta se muestra un resumen de la revisión efectuada respecto a los créditos negociados que se encuentra provisionados en años anteriores, dónde se puede observar que de los 8,849 créditos que han sido negociados, se ha constituido provisiones para 6,655 créditos, por un valor que asciende a US$ 50,549.07, "... valor que fue considerado como gasto por el contribuyente en períodos fiscales anteriores; es decir, por la misma

cartera, se ha aplicado ya una deducción al haber registrado y declarado gastos por concepto de previsión de cuentas incobrables en otros ejercicios fiscales¼ º (pág. 146 Act. Det.).

120. Con base a este análisis, y luego de atender los reparos formulados en contra del Acta Borrador, se concluye que, ª¼ el contribuyente al registrar como deducible la indicada ª pérdida por cuenta incobrables", estaría deduciéndose dos veces el valor, puesto que al momento de constituir la provisión anual por la posible incobrabilidad de los créditos concedidos ya habría utilizado un gasto (provisión que ha sido registrada por parte del contribuyente en su contabilidad y por lo tanto en las declaraciones anuales de impuesto a la renta en años anteriores), que ahora pretendería deducirse como una ª pérdidaº al momento de la venta de dicha cartera (créditos)¼ º (pág. 168 Act. Det.).

121. En el apartado 11.8.11 de la Resolución Impugnada, frente a la afirmación del contribuyente en el sentido que, para dar de baja la cartera vendida a MASOLUC S.A. y PERUZZI S.A. ha aplicado provisiones de años anteriores al 2017, contra las bajas de cartera por incobrabilidad, por lo que no existe duplicidad del gasto al registrar las pérdidas por cuentas incobrables, la Administración Tributaria señala que de la revisión del detalle y resumen de los asientos contables que constan en las Imágenes Nos. 3 y 4 de dicha Resolución, no consta en dichos asientos el registro deudor por la aplicación de provisiones acumuladas cuando se ha dado de baja la cartera vendida, por lo que considera que la información presentada no constituye un justificativo válido para desvirtuar los resultados del acta de determinación, particular que se corrobora con lo manifestado por el Perito de la Administración Tributaria Erick Andrés Cárdenas Buitrón, quien señala que, ª¼ de la revisión a la información de los expedientes administrativos, se identificó que constan los asientos contables correspondientes a la venta de cartera a las empresas MASOLUC S.A. y PERUZZI S.A., sin embargo, no se evidenció documentación que demuestre que las provisiones de los créditos vendidos hayan sido dadas de baja, debido a que en su momento estos ya fueron registrados como gasto y se estaría deduciendo un nuevo gasto a través de la venta de cartera¼ º (pág. 27 Inf. Per.), y más adelante, luego de analizar los mismos asientos contables que constan en las Imágenes 3 y 4 de la Resolución Impugnada, concluye que, ª¼ de la revisión de la documentación de los expedientes administrativos no se evidenció

asientos contables de la aplicación de las provisiones acumuladas para la baja de la cartera vendida, por tanto, no se ha demostrado que las provisiones registradas en ejercicios fiscales anteriores fueron utilizadas con cargo a dicha cartera.º (ibídem).

122. De su parte la compañía accionante actuó como prueba el Informe Pericial elaborado por el Ing. Diego Condo, quien, refiriéndose a estos mismos asientos contables analizados tanto por la Administración Tributaria como por su Perito, señala que ªEn los registros contables expuesto se observa que la empresa procede de manera simultánea con la baja del activo, medido a valor razonable y la transferencia de la misma a la empresa MASOLUC y PERUZZI¼º; sin embargo, ni siquiera explica, mucho menos sustenta cómo se ha hecho y en qué consiste la baja simultánea a la que se hace referencia, puesto que en los asientos contables a los que se refiere solamente consta la venta de la cartera, y no ha adjuntado ningún estado financiero o asiento contable donde conste dicha baja, por lo que la Sala concluye que la compañía accionante no ha demostrado que se haya dado de baja la cartera vendida a MASULUC S.A. y PERUZZI S.A.

123. En consecuencia, al haberse constituido las provisiones, sin que se haya demostrado documentalmente que tales provisiones de los créditos vendidos hayan sido dadas de baja, resulta evidente que la compañía accionante estaría accediendo a un doble beneficio, en caso de que se acepte como deducible la pérdida por cuentas incobrables como pretende la compañía accionante, tal como se advierte en el apartado 11.8.11.5 de la Resolución Impugnada al señalar que ª¼ al momento de constituir la provisión anual por la posible incobrabilidad de los créditos concedidos y habría utilizado un gasto (provisión que ha sido registrada por parte del contribuyente en su contabilidad y por lo tanto en las declaraciones anuales de Impuesto a la Renta en años anteriores), que ahora pretende deducirse como ªpérdidaº al momento de la venta de dicha cartera (créditos)¼º (fs. 26 vta.).

124. Por todo lo expuesto, al no haberse demostrado que la cartera vendida a MASOLUC S.A. y PERUZZI S.A., tenía la calidad de incobrable, al no haberse demostrado que las provisiones de los créditos vendidos a las referidas empresas hayan sido dadas de baja, por el contrario, al haberse comprobado que la venta de cartera ha sido utilizada como un

mecanismo de financiamiento, cuya naturaleza tiene como finalidad brindar flujos de efectivo para la empresa, donde la compañía MARCIMEX S.A. ha incluido un costo financiero, que vendría a estar constituida por la tasa de descuento otorgada a las compañías adquirentes de la cartera, tal como consta registrado en la contabilidad de la empresa (Cuadros Nos. 47 y 53 Act. Det. (pág. 135 y 143), resulta legalmente procedente la aplicación de la figura de la analogía, en virtud de que este mecanismo de financiamiento al que ha acudido dicha compañía no se encuentra regulado en nuestra legislación, en cuyo caso, de conformidad con lo previsto en inciso segundo del Art. 14 del Código Tributario, ª La analogía es procedimiento admisible para colmar los vacíos de la ley, pero en virtud de ella no pueden crearse tributos, exenciones ni las demás materias jurídicas reservadas a la ley.º.

125. En efecto, revisado el contexto de la ley se encuentra que el numeral 2) del Art. 10 de la LRTI es la única norma que regula deducibilidad de los costos financieros, al señalar que son deducibles ª Los intereses de deudas contraídas con motivo del giro del negocio, así como los gastos efectuados en la constitución, renovación o cancelación de las mismas, que se encuentren debidamente sustentados en comprobantes de venta que cumplan los requisitos establecidos en el reglamento correspondiente. No serán deducibles los intereses en la parte que exceda de las tasas autorizadas por el Directorio del Banco Central del Ecuador, así como tampoco los intereses y costos financieros de los créditos externos no registrados en el Banco Central del Ecuador.º, por lo que la norma que debió aplicarse para el caso que se analiza, es la prevista en esta disposición, sin que por lo mismo haya sido procedente aplicar una tasa de descuento que supere la tasa máxima efectiva permitida de acuerdo a su segmento.

126. Con base a lo señalado, la Sala concluye que la decisión de la Administración tributaria de equiparar los intereses de deudas contraídas con motivo del giro del negocio, con los intereses a generarse en este mecanismo de financiamiento utilizado por la compañía accionante, cumplen con las condiciones legales para la aplicación de la analogía prevista en el Art. 14 del Código Tributario, figura que es aplicable en armonía con el Art. 17 del Código Tributario, cuyo texto señala que ª Cuando el hecho generador consista en un acto jurídico, se calificará conforme a su verdadera esencia y naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados¼ º, pues, si la propia compañía

accionante ha afirmado ± ante el Requerimiento de Información N° DZ6-AGFORIC21-00000009 ± que ª Para la recuperación de este activo, se requiere de toda una gran logística e infraestructura, toda vez que para MARCIMEX S.A. los gastos que implican la cobranza ± al no ser este el giro de su negocio y, concomitantemente, no tienen ni experiencia ni la experticia ni la infraestructura para hacerlo ± son sumamente elevados, superando incluso en varias ocasiones el valor que realmente se llega a recuperar, por lo que se decidió vender dicho activo ª carteraº a una empresa, como ya se mencionó anteriormente, que se dedique a este tipo de labor¼ º (pág. 148 Act. Det.), y luego, la Administración Tributaria ha detectado que, según el organigrama funcional de MARCIMEX S.A., ésta contaba, dentro de su estructura organizacional, con una gerencia de cartera y finanzas y una jefatura de crédito y cobranzas, donde laboraban 302 empleados dedicados al área de cobranzas y recuperación de cartera (pág. 149 Act. Det.), era pertinente desentrañar la verdadera esencia económica de la venta de cartera, como en efecto se ha procedido, y por tanto se confirma la glosa levantada en este sentidoº. (el subrayado es de esta Sala de Casación).

6.4.2 De lo expuesto constan como hechos probados los siguientes: i) Que en la Cláusula Tercera del contrato suscrito entre MASOLUC S.A. y MARCIMEX S.A., (Imagen No. 32 del Acta de Determinación), las partes han estipulado que el precio de venta de la cartera de US$ 1Ã75,885.45, es de US$ 56,833.49, del cual, el 40% debía ser pagado de contado, a la firma del contrato, y el saldo en 12 cuotas mensuales de US$ 2,841.68, lo que significa que dicha venta ha permitido obtener liquidez; ii) Que en el contrato suscrito entre PERUZZI S.A. y MARCIMEX S.A., (Imagen No, 34 del Acta de Determinación), donde se ha estipulado que el pago de contado sería del 30% a la firma del contrato y la diferencia en 12 cuotas mensuales; iii) Que la misma compañía MARCIMEX S.A. la que, en sede administrativa, ha reconocido que la venta de cartera corresponde a un mecanismo de financiamiento, aunque posteriormente ha negado este argumento en la misma fase administrativa: iv) Que la misma compañía accionante ha reconocido que entre el inicio y el cierre de la negociación de la cartera, los clientes han continuado realizando abonos de sus deudas de forma voluntaria, por lo que, de ninguna manera se puede considerar que se trataba de una cartera incobrable; v) Que el perito Diego Condo, luego de revisar y exhibir un documento donde consta las gestiones de cobro, no pudo demostrar que los pagos que la compañía MARCIMEX S.A. ha continuado recibiendo, correspondían a nuevas operaciones de crédito y no a la cartera que ya

se encontraba vencida; vi) Que en la cláusula Séptima de los contratos suscritos entre MARCIMEX S.A. y MASOLUC S.A. y PERUZZI S.A., que han sido adjuntados como Anexos al Informe Pericial elaborado por el Ing. Diego Condo, las partes han acordado que MARCIMEX S.A., se compromete a sustituir la cartera vendida por cualquier defecto de forma o de fondo, con lo cual prácticamente quedó anulado cualquier riesgo de incobrabilidad, puesto que a las compañías MASOLUC S.A. y PERUZZI S.A. les asistía el derecho a solicitar que MARCIMEX S.A. sustituya por una nueva cartera, aquella que adolecía de los riesgos detallados en el contrato, y ésta no tenía otra opción que cumplirlo, por así haberlo acordado; vii) Que la cartera negociada por MARCIMEX S.A. con las empresas MASOLUC S.A. y PERUZZI S.A., correspondía en su mayoría a ventas efectuadas en años anteriores, la Administración Tributaria ha revisado la información correspondiente a las provisiones de cuentas incobrables que reposaban en sus archivos, de cuyo análisis ha evidenciado que MARCIMEX S.A. ha constituido una provisión para cuentas incobrables para la mayoría de los créditos negociados con MASOLUC Y PERUZZI, es decir, se ha aplicado ya una deducción al haber registrado y declarado gastos de cuentas incobrables en otros ejercicios fiscales por la misma cartera; viii) Que la compañía contribuyente al registrar como deducible la indicada pérdida por cuenta incobrables, estaría deduciéndose dos veces el valor, puesto que al momento de constituir la provisión anual por la posible incobrabilidad de los créditos concedidos ya habría utilizado un gasto; ix) Que no se ha demostrado, cómo la empresa procede de manera simultánea con la baja del activo, no se ha demostrado que se haya dado de baja la cartera vendida a MASULUC S.A. y PERUZZI S.A.

6.4.3 En virtud de los hechos probados, y, verificada la afirmación del Tribunal A quo en la cual justifica la utilización de la ªanalogíaº con fundamento en el art. 14 del Código Tributario, por no encontrarse el mecanismo de financiamiento utilizado por la empresa, esto es, el factoring, regulado en la legislación vigente de manera expresa, considerando que no se ha demostrado que la cartera vendida a las compañías MASOLUC S.A. y PERUZZI S.A., tenía la calidad de incobrable, ni que las provisiones de los créditos vendidos a las referidas compañías hayan sido dadas de baja, y que, se ha comprobado que la venta de cartera ha sido utilizada como un mecanismo de financiamiento, cuya naturaleza tiene como finalidad brindar flujos de efectivo para la empresa actora, ya que ha incluido un costo financiero, que vendría a estar constituida por la tasa de descuento otorgada a las compañías adquirentes de la

cartera (factoring); es palpable la necesidad del Tribunal de utilizar una analogía, considerando los hechos probados, que además han sido validados con la utilización del art. 17 del Código Tributario, que le faculta a la Administración Tributaria a calificar el hecho generador conforme a su verdadera esencia y naturaleza jurídica, en tal sentido, para el Tribunal A quo, no existió pérdida de cartera como lo afirma el accionante, sino el uso de un factoring, y esto no puede ser alterado bajo el caso 5 propuesto por el recurrente.

De conformidad con este análisis, y, por encontrar que los cargos alegados están estrechamente vinculados, y por tanto, si prospera uno, podrían prosperar los demás, se verifica que bajo los hechos probados, el art. 10 numeral 2 de la Ley de Régimen Tributario Interno era la norma llamada a regular dicha situación, por lo que no se observa su indebida aplicación, en concordancia con el art. 14 y 17 del Código Tributario también aplicado por los juzgadores para su análisis integral, y por ende, tampoco prospera la falta de aplicación del art. 11 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

En este escenario, no puede esta Sala volver a establecer qué tipo de operación financiera se llevó a cabo, pues al efecto debería valorar la prueba aportada en el juicio, y, aquello no es posible bajo el caso 5 alegado. En el fallo de instancia se considera como probado que la operación llevada a cabo por la empresa es el factoring.

6.4.4 Por lo expuesto no se configuran los vicios de falta de aplicación del art. 11 de la Ley de Régimen Tributario Interno, aplicación indebida de los arts. 10 numeral 2 de la Ley de Régimen Tributario Interno, y 14 del Código Tributario y una errónea interpretación del art.17 del Código Tributario, al amparo del caso 5 del art. 268 del COGEP.

## 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 25 de marzo del 2024, a las 14h18, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Cuenca, provincia del Azuay;

dentro del juicio No. 01501-2023-00007.

7.3. En virtud de que la parte recurrente ha rendido la caución dispuesta en el art. 271 del COGEP; el Tribunal A quo proceda conforme lo dispone el art. 275 ibídem.

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. 7.5 Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen

Resolución de fácil comprensión

En atención estricta a los hechos probados en instancia, esta Sala verifica que no se configuran los vicios alegados al amparo del caso 5 del art. 268 del COGEP, pues aquellos no pueden ser alterados en el análisis casacional, entre ellos claramente se establece que en instancia la venta de cartera ha constituido un mecanismo de financiamiento al que denominan factoring, y no es una pérdida en la venta de cartera como lo calificó la parte recurrente.

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
**JUEZA NACIONAL (PONENTE)**

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
**JUEZ NACIONAL**

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

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




Mgs. Jaqueline Vargas Camacho
DIRECTORA (E)

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

www.registroficial.gob.ec

ML/FA

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.