REGISTRO FICIAL ORGANO DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR



CORTE NACIONAL DE JUSTICIA

RESOLUCIONES:

SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO

R364-2017; R366-2017; R370-2017

Resolución No. 364-2017

Recurso No. 2016-00393-COGEP

VOTO DE MAYORIA DEL DR. JOSÉ LUIS TERÁN SUÁREZ Y DR. JUAN MONTERO CHÁVEZ

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA DEL ECUADOR SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO JUEZ PONENTE: DR. JOSÉ LUIS TERÁN SUÁREZ

Quito, viernes 19 de mayo del 2017, las 10h39.---

ASUNTO

Resolución del recurso de casación interpuesto por el abogado Isidro Andrey Sellan Deleg, en calidad de Procurador Judicial del Director General del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (SENAE), en contra de la sentencia dictada el 15 de febrero de 2017, las 12h29, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, dentro del juicio de impugnación No. 09501-2016-00393, propuesto por la señora Xing Jinfeng, por sus propios derechos, en contra de la Resolución No. SENAE-DGN-2016-0532-RE, emitida por el Director General del Servicio Nacional de Aduanada del Ecuador, el 8 de julio de 2016, que ha declarado sin lugar el reclamo administrativo de impugnación No. 102-2016, insinuado por la señora Xing Jinfeng, y en consecuencia se ratifica del acto administrativo contenido en la Rectificación de Tributos No. JRP1-2015-1482-D0001, de fecha 4 de abril de 2016, dictada por la Directora Regional de Intervención 1 (e) de la Dirección Nacional de Intervención del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador.

1. ANTECEDENTES

1.1 Del contenido de la sentencia impugnada con relación al objeto del presente recurso de casación.- El abogado Isidro Andrey Sellan Deleg, en calidad de Procurador Judicial del Director General del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (SENAE), ha interpuesto recurso de casación en contra de la sentencia dictada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, el 15 de febrero de 2017, las 15h41, en la que se "...resuelve declarar con lugar la acción de impugnación deducida por la señora XING JINFENG, por sus propios derechos, en contra del Director General del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, como consecuencia de lo cual se declara la invalidez legal de la Resolución No. SENAE-DGN-2016-0532-RE, emitida el 08 de julio de 2016, por el Director General del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, así como de la Rectificación de Tributos No. JRP1-2015-1482-D001 de fecha 04 de abril de 2016.---- ADEMÁS SE DISPONE que, una vez ejecutoriado el presente fallo, el monto caucionado que se refleja en el comprobante de transacción que obra a fojas 46 del expediente, sea devuelto a la parte Actora, conforme al artículo 324 del COGEP ya que de acuerdo a lo resuelto en el presente fallo no existen valores a pagar a la Administración Aduanera por la señora XING JINFENG y que hagan relación a los puntos discutidos en la presente litis..."; además de que en el presente caso no procede el pago de ningún tipo de indemnización, intereses ni costas.

En el considerando 5 de la sentencia recurrida (fs. 323 y 323 vuelta de los autos), el Tribunal a quo expone que: "...PUNTOS DE CONTROVERSIA: i) ESTABLECER si para la valoración de las mercancías importadas por la señora XING JINFENG, al amparo de la Declaración Aduanera de Importación N°028-2013-10-00587524; la Administración Aduanera al descartar la aplicación del

primer método de valoración (valor de transacción) y al aplicar el tercer método de valoración (valor de transacción de mercancías similares); procedió, en ambos casos, conforme a derecho y a las normas de valoración previstas tanto por la OMC como por la Comunidad Andina.--- ii) ESTABLECER si el acto administrativo impugnado, esto es la Resolución No. SENAE-DGN-2016-0532-RE, emitida el 08 de julio de 2016, por el Director General del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, es ajustada a derecho y/o si por el contrario, carece de la debida y legal motivación, por lo cual devendría en un acto nulo".

Siguiendo la línea de análisis el Tribunal de instancia (fs. 324 vta.) manifiesta que: "...En el caso que nos ocupa, la Administración Aduanera justifica la falta de aplicación del primer método señalando: 'Que, el reclamante no proporcionó documentos que permitan acreditar objetiva y en forma suficiente la validez, certeza y/o exactitud del precio realmente pagado o por pagar de las operaciones comerciales materia de estudio..."; más adelante expone (fs. 326) que: "7.4) (...) Como colofón del análisis realizado, para la determinar en 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"; y además considera (fs. 326 vta.) "7.5) (...) lo que quiere decir que para que el valor de transacción de mercancías similares sirva de referente para la comparación con el valor de otras mercancías similares, en forma previa debe haber sido aceptado por la Aduana, es decir debe existir una declaración de importación que haya culminado con el pago de tributos para que se considere aceptada, y lo que es más, la determinación de ese valor debe haber sido realizado en base al valor de transacción. Al no existir constancia de que ello haya ocurrido, significa que la Autoridad Aduanera no hizo una cabal aplicación del tercer método de valoración basado en el valor de transacción de mercancías similares".

Es en base de estos argumentos, que el Tribunal de instancia, en el numeral **7.6**) de la sentencia impugnada (fs. 326 vta.), concluye señalando lo siguiente: "Al haber actuado en la forma descrita en el acápite anterior, implica que la autoridad demandada incumplió con su obligación de motivar el acto administrativo, lo que provoca la nulidad del mismo según lo señalado en el Art. 76 numeral 7 literal I) de la Constitución, lo que releva a este Tribunal de cualquier análisis adicional".

1.2 De la sustanciación del recurso de casación.-

A la presente sentencia de casación, le han antecedido los siguientes actos procesales, que denotan su validez:

1.2.1 Auto dictado por la doctora Julieta Magaly Soledispa Toro, Conjueza de esta Sala, en el que declara la admisibilidad parcial del recurso de casación interpuesto por el abogado Isidro Andrey Sellan Deleg, en calidad de Procurador Judicial del Director General del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (SENAE), exclusivamente respecto al cargo por falta de aplicación del art. 225 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones y del art. 63 de la Resolución No. 1684 "Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571 - Valor en Aduanas de las Mercancías Importadas" de la Comunidad Andina de Naciones (anterior art. 62 de la Resolución 846), al amparo del caso 5 de casación.

- 1.2.2 Sorteo de la causa número 09501-2016-00393, efectuado por la Presidencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, mediante el que se radicó la competencia en el Tribunal de Casación integrado por la doctora Tatiana Pérez Valencia, Jueza Nacional Ponente; y, el doctor José Luis Terán Suarez y la doctora Ana María Crespo Santos, Juez y Jueza Nacionales respectivamente. En este caso interviene el doctor Juan Montero Chávez, Conjuez Nacional, en virtud del Oficio No. 488-SG-CNJ-ROG de 10 de abril de 2017, en el que el doctor Carlos Ramírez Romero, Presidente de la Corte Nacional de Justicia, le llama en reemplazo de la doctora Ana María Crespo Santos, Jueza de la Sala de lo Contencioso Tributario, con las mismas atribuciones y deberes de la principal.
- **1.2.3** Auto de 24 de abril de 2017, las 13h41, dictado por la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, en la que se convoca a las partes a audiencia.
- **1.2.4** Audiencia oral en la que fueron escuchados: Por el recurrente, Director General del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, el Ab. Isidro Andrey Sellan Deleg con Mat. Foro Abogados 09-2012-18, C.C. 091876098-4; y por la contraparte, la actora Xing Jinfeng, el Ab. Jorge Xavier Muñoz Quinto con Mat. 14265 C.A.G., C.C. 091618121-7.
- 1.2.4.1 De los argumentos y alegaciones de la parte recurrente.- El Ab. Isidro Andrey Sellan Deleg, en su primera intervención manifestó: "No se puede únicamente determinar de que por que en el acto administrativo no se cita, no se copia, no se pega directamente el número de refrendo por el cual está siendo comparado como si fuera una falta de motivación dentro del acto administrativo, porque este acto administrativo la está identificando plenamente lo que no está

haciendo es únicamente divulgando la información con la cual está siendo comparada".

- 1.2.4.2 De los argumentos y alegaciones de la contraparte.- El Ab. Jorge Xavier Muñoz Quinto, a su vez señaló: "Dentro de la resolución administrativa impugnada como en su precedente de rectificación de tributos no existían al menos en la rectificación de tributos un comparable para establecer si el primer método al momento que fue descartado el primer método de transacción y cuando llegaron al segundo método del mercancías idénticas por lo tanto terminaron con el tercer método de mercancías similares fue sustentado de manera correcta".
- 1.2.4.3 De la réplica de la parte recurrente.- El Ab. Isidro Andrey Sellan Deleg, en uso de su derecho a la réplica dijo: "La parte actora si deseaba determinar o deseaba podría decirse concluirle al Tribunal de instancia de que estaba siendo mal aplicada el tercer método de valoración dentro de una rectificación de tributos o un acto administrativo como tal él debió solicitar a la judicatura que se devele esta base de valor, no podemos determinar de que se invierta la carga de la prueba hacia la aduana y nosotros somos los culpables hasta que se determine nuestra inocencia, determinar que los actos administrativos emitidos por la Administración Aduanera no se encuentran motivados hasta el momento en que nosotros probemos lo contrario".
- 1.2.4.4 De la réplica de la contraparte.- Por su parte, el Ab. Jorge Xavier Muñoz Quinto en su réplica indicó lo siguiente: "La justicia debe imperar en cualquier procedimiento judicial incluso en cualquier procedimiento administrativo, la legítima defensa es un derecho que en este caso la tenemos nosotros los administrados en contra de los poderes públicos, el momento que se emite una rectificación de tributos y no está sustentada y por lo tanto incluso la conclusión de

la misma establece que fue determinado el ajuste de valor por un tercer método de valoración de mercancías similares lo menos que puede hacer la aduana es determinar en base a que mercancías un comparable para determinar si realimente ese comparable es correcto o incorrecto".

2. CONSIDERACIONES GENERALES DEL TRIBUNAL DE CASACIÓN Y PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA JURÍDICO A RESOLVER

- 2.1 De la jurisdicción y competencia.- Este Tribunal Especializado es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación, en virtud de las Resoluciones Nos. 004-2012 de 25 de enero de 2012 y 341 -2014 de 17 de diciembre de 2014, emitidas por el Pleno del Consejo de la Judicatura; Resoluciones Nos. 01-2015 y 02-2015 de 28 de enero de 2015, expedidas por el Pleno de la Corte Nacional de Justicia; así como por el sorteo que consta en el proceso y 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). Por la licencia concedida a la doctora Ana María Crespo Santos, actué el doctor Juan Montero Chávez, según oficio No. 488-SG-CNJ-ROG de 10 de abril de 2017, expedido por el Pleno de la Corte Nacional de Justicia.
- **2.2 De la validez procesal.-** En la tramitación del presente recurso extraordinario de casación, se han observado las solemnidades inherentes a esta clase de impugnaciones y no existe nulidad alguna que declarar.
- 2.3 De la naturaleza, finalidad y límites del recurso de casación.- El recurso de casación es extraordinario, de alta técnica jurídica, formal y excepcional, cuyo

principal objetivo es la defensa del *ius constitutionis*, esto es, protege el ordenamiento jurídico imperante a través de la correcta interpretación y aplicación del Derecho, con el propósito de hacer efectivos los principios de seguridad jurídica, legalidad e igualdad en la aplicación de la Ley, mediante dos vías ordenadas: por un lado, la llamada función nomofiláctica de protección y salvaguarda de la norma, y por otro lado la función uniformadora de la jurisprudencia en la interpretación y aplicación del derecho objetivo. Así las cosas, la finalidad del recurso de casación es el control de la legalidad y de la correcta aplicación e interpretación del Derecho, sin que le sea permitido a la Sala de casación rebasar los límites fijados por el recurrente en el recurso.

2.4 Del planteamiento del problema jurídico a resolver.- La administración tributaria aduanera, en la audiencia convocada para conocer y resolver el recurso de casación, sustentó el mismo en el caso 5 del art. 268 del COGEP, por cuanto a criterio del recurrente la sentencia dictada por el Tribunal de instancia se encuentra viciada de falta de aplicación de los arts. 225 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones; y, 63 de la Resolución No. 1684 "Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571 – Valor en Aduana de las Mercancías Impostadas" de la Comunidad Andina de Naciones (anterior art. 62 de la Resolución 846).

3. ANÁLISIS Y RESOLUCIÓN DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO

3.1 Del análisis del problema jurídico planteado.- El recurso de casación se fundamenta en el caso 5 del art. 268 del COGEP que establece: "Art. 268.- Casos. El recurso de casación procederá en los siguientes casos: 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". Este caso es conocido en la doctrina como la violación directa de la Ley y que de configurarse el yerro jurídico de la sentencia ésta debe ser corregida. El caso quinto del art. 268 del COGEP tiene como limitante la revaloración de las pruebas y debe ser planteado a partir de los hechos probados en la sentencia. Para que se configure el mismo 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; esta violación puede estar dada por aplicación indebida que se presenta cuando entendida rectamente la norma se la aplica sin ser pertinente al asunto que es materia de la decisión; es decir, el juez hace obrar la norma a una situación no prevista o regulada por ella; la falta de aplicación, en cambio, es la omisión que realiza el juzgador en la utilización de las normas o preceptos jurídicos que debían aplicarse a una situación concreta, conduciendo a un error grave en la decisión final; mientras que 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. Por lo tanto, la invocación del caso quinto conlleva a que la Sala de Casación verifique si la sentencia emitida por el Tribunal a quo riñe con el derecho (error in iudicando); es decir, que los hechos sobre los que se discutió en la Sala de instancia han sido dados por ciertos y aceptados por las partes procesales, por lo que, no se podrán volver a analizar las pruebas presentadas por las partes dentro de la instancia.

El Director General del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, en su primera intervención argumentó que la sentencia en los numerales 7.3 y 7.5 llegan a la

conclusión equivocada de que la divulgación de la información contenida en la Base de Valor del SENAE es un requisito indispensable para que esté motivado el acto de rectificación de tributos; que los artículos estimados como infringidos en la sentencia imponen el carácter no solo de reservado de dicha información sino que además establecen sanciones para quien revele la misma; que la información contenida en la Base de Valor de la Aduana solo puede ser revelada por orden judicial; que existe contradicción en la sentencia ya que por un lado se afirma que si se han identificado los comparables, y por otro se afirma que no se cita la fuente: que en todo caso este elemento no puede ser diferenciador para concluir que un acto no está motivado, pues el hecho de que no conste el número de refrendo, no puede asimilarse a la falta de motivación del acto, por lo tanto el Tribunal no puede decir que se encuentra mal aplicado el tercer método de valoración; se refiera a varios fallos dictados por esta Sala y concluye su intervención señalando que no se aplicaron en la sentencia los artículos invocados en este recurso de casación, por lo que solicita que se case la sentencia; y, luego, en su segunda intervención replicó que no se ha violentado el derecho a la defensa; que la carga de la prueba tiene la parte actora y que no se puede pretender que se invierta la carga de la prueba; que en esta audiencia no se ha discutido sobre la aplicación de los artículos alegados como infringidos en la sentencia.

Por su parte, la defensa técnica de la señora Xing Jinfeng, en sus intervenciones argumentó y replicó que el proceso en la instancia fue declarado válido; que la controversia se concretó a dos puntos, el primero respecto a si se procedió conforme a derecho y a las normas de valoración de la OMC, y el segundo respecto a si el procedimiento se ajusta a derecho o si carece de motivación; que se descartaron los informes periciales presentados por las partes, y que al

momento de resolver sobre la motivación del acto, se detectó que no existe un comparable, tanto es así que en la sentencia de instancia se establece de que en la Rectificación de Tributos solo se hace mención pero no se establece a qué mercancías similares se refieren en cuanto al origen, clasificación, cantidades, etc., para de esta manera poder impugnarlos; que no solicitan que se abra la Base de Valor, pero si solicitan que se identifique el comparable; que en la rectificación de tributos no se establece por qué se negó ese tercer método; que la Aduana no presentó la prueba, en este caso el comparable; que por lo tanto de conformidad con lo dispuesto en los arts. 82 y 76.7.1 de la Constitución el acto no está motivado. En su réplica insiste que de acuerdo al derecho legítimo de defensa el acto administrativo debe estar motivado; que la justicia debe imperar; que lo menos que debe hacer la Aduana es determinar el comparable y que al no haberlo hecho el acto es nulo.

Como puede advertirse del recurso de casación, las alegaciones del recurrente es que de conformidad con los artículos 225 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones (COPCI); 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 (anterior art. 62 de la Resolución 846), que están siendo alegados como infringidos en el presente recurso de casación, el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, NO PODRÍA REVELAR EL CONTENIDO DE SU BASE DE VALOR como lo manifiesta la Sala 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; 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, TAL

COMO ASÍ LO HA CORROBORADO EL TRIBUNAL EN LA PRESENTE SENTENCIA HA OCURRIDO EN EL PRESENTE CASO, 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 el art. 225 del COPCI, y numeral 4 del art. 63 de la Resolución 1684, le brindan el carácter de CONFIDENCIAL; que el numeral 2 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; que ante la pregunta ¿Pero qué significa que dicha información de transacciones comerciales sea de carácter confidencial?, la respuesta está en el mismo art. 63 pero numeral 2 de la Resolución 1684 de la CAN, mismo que dispone que justamente por tener carácter de 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; que conforme al art. 63 numeral 2 de la Resolución 1684 de la CAN, la actora pudo solicitar al Tribunal Contencioso que ordene judicialmente que el SENAE revele dichos valores, ya que dicha forma era la única vía para poder revelar lo que la Sala tanto exige que forme parte de la motivación de la Rectificación de Tributos; que sí bien es cierto que toda decisión judicial y administrativa debe contener los requisitos para su motivación, para que todo sujeto pueda contradecir en lo que se crea afectado; no es menos cierto que en materia de valoración aduanera, conforme al 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; que las decisiones tomadas por la administración aduanera no cumplan con lo dispuesto el Art. 76 numeral 7 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 el Art. 76 numeral 7 letra 1) de la Constitución del Ecuador.

Así las cosas, a fin de establecer si se configura o no el cargo alegado, este Tribunal Especializado empieza su análisis transcribiendo las normas de derecho que la autoridad tributaria demandada estima infringidas.

CÓDIGO ÓRGÁNICO DE LA PRODUCCIÓN, COMERCIO E INVERSIONES

"Art. 225.- Base de datos.- El Servicio Nacional de Aduana del Ecuador y el Servicio de Rentas Internas, cuando éstas lo requieran, tendrán libre acceso y sin restricciones, ya sea vía informática o física, y en forma permanente y continua, a toda la información de las actividades de comercio exterior que repose en los archivos y bases de datos del Banco Central del Ecuador, Policía de Migración, Registro Civil, Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, Superintendencias, Agencia de Calidad del Agro, Instituto Ecuatoriano de Normalización, Registro Mercantil, Unidad de Inteligencia Financiera y demás entidades que participan en el comercio exterior ecuatoriano directa o indirectamente. Los servidores públicos que no entreguen la información o que pongan obstáculos o interferencias para obtenerlas, serán sancionados con la destitución de sus cargos.

El contenido de las bases de datos del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador es información protegida, su acceso no autorizado o la utilización indebida de la información contenida en ella, será sancionado conforme el Código Penal".

RESOLUCION No. 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)

"Artículo 63. 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 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. <u>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".</u>
- 3.2 De la resolución del problema jurídico planteado.- De la revisión de la sentencia impugnada se advierte que el Tribunal *a quo* en lo relacionado a que si la administración aduanera al descartar el primer método de valoración y aplicar el tercer método, procedió conforme a derecho y a las normas de valoración previstas por la OMC como por la Comunidad Andina; y, en lo que tiene que ver con la falta de motivación de la rectificación de tributos (fs. 324 vuelta y 325 vuelta

de los autos), realiza el siguiente análisis: "7.3) (...).- En el caso que nos ocupa, la Administración Aduanera justifica la falta de aplicación del primer método señalando: "Que, el reclamante no proporcionó documentos que permitan acreditar objetiva y en forma suficiente la validez, certeza y/o exactitud del precio realmente pagado o por pagar de las operaciones comerciales materia de estudio..." (...).- De igual manera la Administración Aduanera justifica la falta de aplicación del segundo método por no disponer de precios de mercancías idénticas, por lo que ha acudido al método del valor de transacción de mercancías similares (...) sin embargo, en el presente caso, no existe ninguna constancia de cuál es el valor en aduana de las mercancías similares con el que se ha comparado para la aplicación de este método, ni que tales mercancías hayan sido vendidas para la exportación al mismo país de importación, ni que hayan sido exportadas en el mismo momento que las mercancías que se valoran, o en un momento aproximado, peor aún existe constancia de que las mercancías similares con las que se ha comparado, hayan sido vendidas al mismo nivel comercial y sustancialmente en las mismas cantidades que las mercancías objeto de la valoración.--- Es verdad que en la Rectificación de Tributos N°JRP1-2015-1482-D001 (fojas 68 a 79 vueltas del expediente), en el punto 2.2.4.3, literal b), que aparece a fojas 77 y vueltas del expediente, señala: "Dado que la correcta aplicación del Tercer Método de Valoración implica identificar inequívocamente mercancías importadas que puedan ser consideradas como similares, se comunica que teniendo en cuenta la subpartida, descripción y origen, dentro del Banco de Datos (Art. 25 de la Decisión 571 de la CAN) de la Administración Aduanera, sí es posible afirmar que las importaciones de TELA (subpartida arancelaria 6006.32.00.00), realizadas en un momento aproximado, originarias de China sea similares, debido a que las mercancías allí detalladas: Son muy semejantes a las mercancías objeto de valoración en lo que se refiere a las

características (...).- Cumplen las mismas funciones que las mercancías objeto de valoración, y son comercialmente intercambiables.- Son producidos en el mismo país...", y más adelante (en el literal e) del punto 2.2.4.3 ya referido, enfatiza en el hecho de que dando cumplimiento a lo previsto en el numeral 3 del Art. 37 de la Resolución 846, el valor de transacción de las mercancías con las que se ha comparado corresponden a ventas realizadas al mismo nivel comercial y sustancialmente en las mismas cantidades que las mercancías objeto de la valoración y que han sido exportadas en un mismo momento o en un momento aproximado; sin embargo, ni siquiera se cita la fuente donde constan las mercancías con cuyos precios ha realizado la comparación, peor existe constancia documental de tales precios ni de que las mercancías que sirvieron de referencia para la comparación hayan sido similares a las que son objeto de la presente controversia, por lo que mal se puede aceptar la determinación del valor en aduana en base al valor de transacción de mercancías similares, sin la existencia de una cabal demostración de cuáles son las mercancías similares con las que se ha realizado la comparación.--- El hecho de que afirme haber comparado con valores constantes en la Base de Datos de la Aduana, sin identificar plenamente cuales son las mercancías que han servido de referencia de ninguna manera se justifica la aplicación del tercer método de valoración, puesto que no permite saber a ciencia cierta si efectivamente las mercancías con las que se ha comparado son similares, es decir tienen características y composición semejante, cumplen las mismas funciones y son comercialmente intercambiables, teniendo en cuenta siempre su calidad, prestigio comercial y la marca, así como tampoco permite saber si dichas mercancías consideradas como similares han sido vendidas al mismo nivel comercial y sustancialmente en las mismas cantidades, puesto que en contrario la Aduana tiene la obligación de realizar los ajustes correspondientes, tal como así lo determina el Art. 38.1 del Reglamento de

Valoración de la CAN, al señalar que (...) Si esto es así, al no existir constancia de cuáles fueron las mercancías similares con las que se realizó la comparación para la determinación del valor en aduana, impide también saber si fue necesario realizar los ajustes correspondientes y si esos ajustes fueron en base a datos objetivos y cuantificables".

En el considerando 7.4 (fs. 325 vta. de los autos), el Tribunal juzgador insiste que: "... para la aplicación del tercer método de valoración, por otro lado, la administración aduanera primeramente tiene que identificar las mercancías similares con las que va a realizar la comparación, como así lo establecía el Art. 37. 2 (41.2) del Reglamento de Valoración de la CAN, y luego detallar en forma minuciosa la aplicación de dicho método, especificando claramente los datos y demás características de las mercancías similares con las que se ha comparado, es decir que tengan características y composición semejante, que cumplan las mismas funciones y sean comercialmente intercambiables, teniendo en cuenta siempre su calidad, prestigio comercial y la marca, puesto que de otra manera los datos resultarían ficticios y por ende la decisión resultaría arbitraria, generando como consecuencia incertidumbre e inseguridad en los importadores, en franca transgresión de la seguridad jurídica garantizada en el Art. 82 de la Constitución, más allá de que el Tribunal jamás puede creer la mera afirmación unilateral de una de las partes, en cuyo caso quedaría al libre albedrío del Tribunal de creer a quien lo considere pertinente. Como colofón del análisis realizado, para la determinar en 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.". En el considerando 7.5) (fs. 326 de los autos), la Sala a quo llega a la conclusión de que "...la Autoridad Aduanera no hizo una cabal aplicación del tercer método de valoración basado en el valor de transacción de mercancías similares", que (fs. 326 vta.) "7.6) Al haber actuado en la forma descrita en el acápite anterior implica que la autoridad demandada incumplió con su obligación de motivar el acto administrativo, lo que provoca la nulidad del mismo según lo señalado en el Art. 76 numeral 7 literal I) de la Constitución..." (El subrayado fuera de texto).

Es precisamente sobre esta última conclusión que el recurrente sostiene que el Tribunal de instancia, CON DICHO ARGUMENTO DEJA DE APLICAR LO DISPUESTO EN LAS NORMAS ANTES SEÑALADAS QUE AMPARAN LA CONFIDENCIALIDAD DE LA BASE DE VALOR.

En efecto, a criterio de esta Sala Especializada, si bien es cierto que la normativa constitucional y tributaria exige que las resoluciones y los actos administrativos de los poderes públicos deberán ser motivados (art. 76.7 letra I) de la Constitución y art. 81 del Código Tributario), este deber no se ve afectado por el hecho de que no aparezca en el la resolución impugnada o en su antecedente la rectificación de tributos, la divulgación de la información comercial con la que la administración tributaria aduanera comparó el 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. De ahí que, el argumento

utilizado por el Tribunal de instancia de que "...para la aplicación del tercer método de valoración, por otro lado, la administración aduanera primeramente tiene que identificar las mercancías similares con las que va a realizar la comparación, como así lo establecía el Art. 37.2 (41.2) del Reglamento de Valoración de la CAN, y luego detallar en forma minuciosa la aplicación de dicho método, especificando claramente los datos y demás características de las mercancías similares con las que se ha comparado, es decir que tengan características y composición semejante, que cumplan las mismas funciones y sean comercialmente intercambiables, teniendo en cuenta siempre su calidad, prestigio comercial y la marca, puesto que de otra manera los datos resultarían ficticios y por ende la decisión resultaría arbitraria, generando como consecuencia incertidumbre e inseguridad en los importadores, en franca transgresión de la seguridad jurídica garantizada en el Art. 82 de la Constitución...", es un criterio desproporcionado y antojadizo del juzgador de instancia, que contraviene expresamente la normativa aplicable en materia de valoración aduanera que prohíbe tales exigencias. Por lo tanto, el argumento de que no existe transparencia respecto a los valores que se tomaron como referencia para la determinación del valor en aduana de las mercancías, no constituye fundamento suficiente para concluir que existe una falta de motivación del acto impugnado, ya que para que aquello ocurra la resolución administrativa debe adolecer de falta de requisitos, entre ellos, que no se señalen con precisión los motivos, razones o fundamentos que han inducido a la administración a tomar tal decisión y además que no se enuncien las normas de derecho en que se funda la resolución y que no se explique la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho, lo cual no acontece en el presente caso pues en la misma sentencia consta como hecho probado (fs. 325 de los autos), que: "...Es verdad que en la Rectificación de Tributos N°JRP1-2015-1482-D001 (fojas 68 a 79 vueltas del expediente), en el punto 2.2.4.3, literal b), que aparece a

fojas 77 y vueltas del expediente, señala: "Dado que la correcta aplicación del Tercer Método de Valoración implica identificar inequívocamente mercancías importadas que puedan ser consideradas como similares, se comunica que teniendo en cuenta la subpartida, descripción y origen, dentro del Banco de Datos (Art. 25 de la Decisión 571 de la CAN) de la Administración Aduanera, sí es posible afirmar que las importaciones de TELA (subpartida arancelaria 6006.32.00.00), realizadas en un momento aproximado, originarias de China sea similares, debido a que las mercancías allí detalladas: Son muy semejantes a las mercancías objeto de valoración en lo que se refiere a las características: TELA, VARIOS MODELOS, DE MARCA SIN PRESTIGIO COMERCIAL.- Cumplen las mismas funciones que las mercancías objeto de valoración, y son comercialmente intercambiables. - Son producidos en el mismo país: CHINA...", y más adelante (en el literal e) del punto 2.2.4.3 ya referido, enfatiza en el hecho de que dando cumplimiento a lo previsto en el numeral 3 del Art. 37 de la Resolución 846, el valor de transacción de las mercancías con las que se ha comparado corresponden a ventas realizadas al mismo nivel comercial y sustancialmente en las mismas cantidades que las mercancías objeto de la valoración y que han sido exportadas en un mismo momento o en un momento aproximado..."; es decir, los comparables están plenamente identificados en el acto impugnado. Lo que sucede es que en materia de valoración aduanera, el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (SENAE) no puede revelar el contenido de su base de valor porque según lo previsto en el art. 225 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones (COPCI), "El contenido de las bases de datos del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador es información protegida", lo cual es concordante con lo dispuesto en el numeral 4 del art. 63 de la Resolución 1684 del Reglamento Comunitario de la Decisión 571, que establece: "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", numeral éste que dispone que: "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 haya proporcionado, salvo orden de autoridad judicial"; vinculación normativa por la cual se tiene que, toda información que por su naturaleza sea confidencial o que se suministre con carácter de tal a los efectos de la valoración en aduana será considerada como estrictamente confidencial por las autoridades pertinentes, que no la revelarán sin autorización expresa de la persona o del gobierno que haya suministrado dicha información, salvo en la medida en que pueda ser necesario revelarla en el contexto de un procedimiento judicial (art. 10 del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994). En definitiva, el contenido de la Base de Valor del SENAE es información confidencial o protegida, la cual puede ser revelada únicamente mediante orden judicial. De tal suerte que, si el importador tiene interés en conocer la información tomada de la base de datos de la Aduana, para ejercer su derecho a la defensa, la misma norma comunitaria le faculta a que se levante dicho sigilo mediante orden de autoridad judicial competente. En tal virtud, el juzgador de instancia no puede presumir que la Aduana no hizo una cabal aplicación del tercer método de valoración basado en el valor de transacción de mercancías similares, cuando no tuvo acceso a la Base de Valor de la Aduana para verificar tal argumento, pues no existe constancia procesal de que el importador haya hecho uso de su derecho a que se revele dicha información conforma manda la ley. Es por esta razón que esta Sala Especializada, en fallos de mayoría (Recursos Nos. 538-2014; 364-2016; 381-2016; 446-2016; 544-2016; 635-2016, entre otros), ha sostenido que: 1. El tercer método de valoración de mercancías está previsto en el art. 3 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC y su nota interpretativa; para establecer qué se entiende por mercancías similares nos remitimos al art. 15.2.b) de dicho Acuerdo que señala que son similares aquellas mercancías que sin ser iguales en todo, "tienen características y composición semejantes, lo que les permite cumplir las mismas funciones y ser comercialmente intercambiables", y para determinar si las mercancías son similares habrá de considerarse, entre otros factores: (i) su calidad, (ii) su prestigio comercial y (iii) la existencia de una marca comercial. 2. La aplicación del método en cuestión permite a la administración aduanera, para determinar el valor en aduana de las mercancías importadas, efectuar los ajustes necesarios para equiparar el precio de venta de las mercancías importadas al valor que dicho precio, que de acuerdo a la ley, debía alcanzar. En todo caso, dichos ajustes deben realizarse sobre la base de datos comprobados que demuestren claramente que aquéllos son razonables y exactos, tanto si suponen un aumento como una disminución del valor. 3. Los datos almacenados en una base de datos sobre valoración deberán tratarse de conformidad con las disposiciones sobre confidencialidad que son de aplicación; así, en el caso en concreto, son pertinentes y aplicables las disposiciones constantes tanto en el art. 225 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones (COPCI); como en el art. 63 de la Resolución No. 1684 "Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571-Valor en Aduana de las Mercancías Importadas" (anterior art. 62 de la Resolución 846) de la Comunidad Andina de Naciones, y, que han sido alegadas como infringidas por la autoridad tributaria aduanera en el presente recurso de casación. 4. Del contenido de la normativa expuesta en el considerando 3.1 del presente fallo, no cabe duda que la información empleada para evaluar los riesgos potenciales con respecto a la veracidad o exactitud del valor en aduana declarado por las mercancías importadas, es de carácter confidencial, por lo que los funcionarios de la administración aduanera autorizados para la obtención de la información, análisis y uso de la herramienta de perfiles de riesgo deberán guardar absoluta reserva y confidencialidad en razón del ejercicio de sus funciones. De esta forma, la información que reposa en la Base de Valor del SENAE es restringida, pues protege la confidencialidad de la información que la administración tributaria aduanera obtiene de los contribuyentes, responsables o terceros para el cumplimiento de sus fines, garantizando los distintos niveles de control e indicadores de riesgo. **5.** Por lo expuesto, las conclusiones del Tribunal a quo (fs. 326) numeral 7.5) de que: "...La argumentación de la Administración Aduanera en el sentido de que para la determinación del valor en aduana de las mercancías objeto de la presente controversia ha comparado con el valor de mercancías similares que ha encontrado en su base de datos tampoco justifica la aplicación del tercer método de valoración, por el contrario esta actuación atenta contra las normas de valoración...", transgrede la normativa interna y externa aplicable a la calidad de "información protegida" de los datos que reposan en la Base de Valor del SENAE, ya que es indudable que en el proceso de control posterior, como parte de la facultad determinadora de la administración tributaria aduanera, se determinó un perfil de riesgo para la importadora XING JINFENG, que ha dado origen a la verificación y la posterior rectificación de tributos en las importaciones de mercancías realizadas por la citada importadora. 6. Las normas de derecho que tienen relación con la valoración de las mercancías en aduana, resguardan el carácter confidencial o protegido de la información contenida en las Bases de Valor del SENAE, la cual para el caso en particular, ha sido utilizada, en primer lugar, para establecer el perfil de riesgo, y en segundo lugar, para realizar la valoración y rectificación de tributos de las mercancías importadas por la señora Xing Jinfeng; y, dado que esta información por su particular característica de ser confidencial, solo podía ser revelada por pedido expreso de quien la suministró o por orden judicial, en aplicación del principio dispositivo, quedaba a criterio de la accionante, dentro de la instancia administrativa o jurisdiccional, el solicitarla con el objeto de que una autoridad judicial ordene su exhibición. Ahora bien, teniendo en cuenta que en el quinto caso del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos, se parte de los hechos probados en la sentencia, de la revisión de ésta no consta como hecho probado que exista tal orden de autoridad judicial que haya sido inobservada por parte de la autoridad aduanera; motivo por el cual, este Tribunal de Casación considera que el vicio alegado por el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, de falta de aplicación de los arts. 225 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones; y, 63 de la Resolución No. 1684 "Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571 - Valor en Aduana de las Mercancías Importadas" (anterior art. 62 de la Resolución 846) de la Comunidad Andina de Naciones, en la especie, sí se configura, y por ende también el caso quinto invocado por el SENAE.

4. DECISIÓN

4.1 Por los fundamentos expuestos, al tenor del artículo 273 del Código Orgánico General de Procesos, la Corte Nacional de Justica, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, Administrando justicia, en nombre del pueblo soberano del Ecuador, y por autoridad de la Constitución y las leyes de la República, resuelve:

5. SENTENCIA

- **5.1 CASAR** la sentencia dictada el 15 de febrero de 2017, las 12h29, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas.
- 5.2 Sin costas.
- 5.3 Comuníquese, publíquese y devuélvase a la Sala de origen.

Ór. José Luis Terán Syárez

JUEZ NACIONAL

Dra. Maritza Tatiana Pérez Valencia

JUEZA NACIONAL (V.S.)

Dr. Juan Montero Chávez

CONJUEZ NACIONAL

Certifico .-

SECRETARIA RELATORA

RECURSO DE CASACIÓN N° 09501-2016-00393 COGEP

VOTO SALVADO DE LA DRA. MARITZA TATIANA PÉREZ VALENCIA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA DEL ECUADOR SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO JUEZA PONENTE: DRA. MARITZA TATIANA PÉREZ VALENCIA

ACTOR:

SRA. XING JINFENG

DEMANDADO:

DIRECTOR GENERAL DEL SERVICIO NACIONAL DE

ADUANA DEL ECUADOR

(RECURRENTE)

Quito, viernes 19 de mayo del 2017, las 10h39.---

I. ANTECEDENTES

- 1.1.- Sentencia recurrida: El Abg. Isidro Andrey Sellan Deleg, en calidad de Procurador Judicial del Director General del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (SENAE), interpone recurso de casación en contra de la sentencia de 15 de febrero de 2017, emitida a las 12h29 por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, Provincia del Guayas, dentro del juicio N° 09501-2016-00393, instaurado en contra de la Resolución N° SENAE-DGN-2016-0532-RE, emitida el 8 de julio de 2016, a través de la cual se declaró sin lugar el reclamo administrativo N° 102-2016, propuesto en contra de la Rectificación de Tributos N° JRP1-2015-1482-D001 por concepto de la redeterminación aduanera del refrendo N° 028-2013-10-00587524 y cuyo fallo resolvió declarar con lugar la acción de impugnación deducida por la señora XING JINFENG.------
- 1.3.- Actuaciones de sustanciación casacional: En la sustanciación del presente recurso de casación se han realizados las siguiente actuaciones procesales: 1.3.1.- Admisibilidad: Mediante auto de admisibilidad de 29 de

marzo de 2017 a las 16h45, la Dra Magaly Soledispa Toro, Conjueza de la Salaí Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia. admite parcialmente el recurso de casación por el cargo planteado en función del caso quinto del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos, pero únicamente por los cargos de: falta de aplicación del Art. 225 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones y del Art. 63 de la Resolución Nº 1684 "Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571"- "Valor en Aduana de las Mercancias Importadas" (anterior Art. 62 de la Resolución 846) de la Comunidad Andina de Naciones.-----1.3.2.- Sorteo de la causa: De conformidad con el acta de sorteo suscrita por la Secretaria Relatora de esta Sala Especializada realizada el 20 de abril de 2017, y que consta a foja 24 del expediente de casación, se ha radicado la competencia en este Tribunal integrado por las Juezas Nacionales doctoras Maritza Tatiana Pérez Valencia en calidad de Jueza Ponente y Ana María Crespo Santos, y el Dr. José Luis Terán Suárez. 1.3.3.- Convocatoria a audiencia: De conformidad con lo que dispone el artículo 272 del Código Orgánico General de Procesos, esta Sala Especializada, mediante auto de 24 de abril de 2017 a las 13h41, convocó a la audiencia que se llevó a cabo el día martes 16 de mayo de 2017 a las 10h00, en la Sala de audiencias del primer piso del edificio de la Corte Nacional de Justicia. -----

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

- 2.3.- Audiencia: En cumplimiento del auto de 24 de abril de 2017 emitido a las13h41, se llevó a cabo la audiencia casacional, en el primer piso del Edificio de la Corte Nacional de Justicia. En la Audiencia participaron: Por el recurrente, DIRECTOR GENERAL DEL SERVICIO NACIONAL DE ADUANA DEL ECUADOR, el Ab. Isidro Andrey Sellan Deleg con Mat. Foro Abogados 09-2012-18, CC. 091876098-4; y por la contraparte, la actora señora XING JINFENG, el Ab. Jorge Xavier Muñoz Quinto con Mat. 14265 C.A.G., CC. 091618121-7.-
- 2.3.1.- De la intervención de las partes: De conformidad con el Acta Resumen, que consta de fojas 44 a 45 del expediente se indica que el Recurrente en su primera intervención ha manifestado lo siguiente: "No se puede únicamente determinar de que por que en el acto administrativo no se cita, no se copia, no se pega directamente el número de refrendo por el cual está siendo comparado como si fuera una falta de motivación dentro del acto administrativo, porque este acto administrativo la está identificando plenamente lo que no está haciendo es únicamente divulgando la información con la cual está siendo comparada.".- La contraparte, a su vez señala que: "Dentro de la resolución administrativa impugnada como en su precedente de rectificación de tributos no existían al menos en la rectificación de tributos un comparable para establecer si el primer método al momento que fue descartado el primer método de transacción y cuando llegaron al segundo método del mercancías idénticas por lo tanto terminaron con el tercer método de mercancías similares fue sustentado de manera correcta.".-2.3.2.- De la réplica de las partes: De conformidad con el acta resumen la

parte recurrente en uso de su derecho a la réplica señaló lo siguiente. parte actora si deseaba determinar o deseaba podría decirse concluirle al Tribunal de instancia de que estaba siendo mal aplicada el tercer método de valoración dentro de una rectificación de tributos o un acto administrativo como tal él debió solicitar a la judicatura que se devele esta base de valor, no podemos determinar de que se invierta la carga de la prueba hacia la aduana y nosotros somos los culpables hasta que se determine nuestra inocencia, determinar que los actos administrativos emitidos por la Administración Aduanera no se encuentran motivados hasta el momento en que nosotros probemos lo contrario". Por su parte la contraparte en su réplica señaló que: "La justicia debe imperar en cualquier procedimiento judicial incluso en cualquier procedimiento administrativo, la legítima defensa es un derecho que en este caso la tenemos nosotros los administrados en contra de los poderes públicos, el momento que se emite una rectificación de tributos y no está sustentada y por lo tanto incluso la conclusión de la misma establece que fue determinado el ajuste de valor por un tercer método de valoración de mercancías similares lo menos que puede hacer la aduana es determinar en base a que mercancías un comparable para determinar si realimente ese comparable es correcto o incorrecto.".-----

- 2.4.- Determinación del problema jurídico a resolver: La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia examinará si la sentencia sujeta al análisis casacional por el legitimario tiene sustento legal y para ello es necesario determinar cuáles son los fundamentos que se plantean dentro del recurso:
- 2.4.1.- Problema jurídico: De la fundamentación realizada por escrito en la interposición del recurso de casación, así como de las exposiciones

presentadas en la audiencia celebrada, esta Sala Especializada determina que el problema jurídico a ser resuelto en este caso es el siguiente: ------

III. CONCEPTOS PREVIOS CASACIONALES

3.1.- La Casación: Previo a abordar el vicio denunciado a la luz del caso quinto del artículo 268 del Código General de Procesos, planteado por la parte actora, es menester iniciar estableciendo ciertos hitos necesarios para conceptualizar las características generales de la casación planteándonos la siguiente pregunta: ¿Qué es la casación? Dentro de la doctrina autorizada, Hernando Devis Echandía en su obra Nociones Generales de Derecho Procesal Civil pág. 797, al referirse al recurso de casación manifiesta que: "Se trata de un recurso extraordinario, razón por la cual está limitado a los casos en que la importancia del litigio por su valor o su naturaleza lo justifica. Por él se enjuicia la sentencia del tribunal, que es su objeto, sin que implique una revisión del juicio.", así mismo, Luis Armando Tolosa Villabona en su obra Teoría y Técnica de la Casación pág. 39, señala que: "[...] el recurso de Casación es un medio de impugnación extraordinario por motivos específicamente establecidos en la Ley y cuyo conocimiento está atribuido a un órgano judicial supremo (Corte Suprema de Justicia en Colombia, o Tribunal de Casación o Corte de Casación en otros

ordenamientos) con el fin de anular, quebrar o dejar sin valor, por razones procesales sustanciales inmanentes, sentencias que conculcan el derecho objetivo, y que contienen errores in iudicando, errores facti in iudicando o errores procesales.". Partiendo de estas citas doctrinarias, es claro que el recurso de casación tiene la característica de un recurso extraordinario en virtud de que únicamente puede ser propuesto por los motivos expresamente establecidos en la Ley, así pues en el ordenamiento jurídico ecuatoriano se establece taxativamente en el artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos, cinco casos sobre las cuales se puede proponer el recurso de casación, fuera de las cuales no se puede aceptar la existencia de alguna adicional. En materia Tributaria, el recurso de casación fue introducido en el título III del Libro Tercero del Código Tributario publicado en el Registro Oficial 958 de 23 de diciembre de 1975, en donde se establecía que el recurso sería interpuesto ante un Tribunal de Casación constituido por Magistrados de las Salas que no hubiesen conocido la causa. La competencia para conocer la Casación por parte de los Tribunales Distritales tuvo vigencia hasta el 5 de mayo de 1993, cuando se expidió la Codificación de la Constitución Política de la República, en cuyo Disposición Transitoria Décima Séptima dispuso que "El recurso de casación previsto en el Título III, del Libro Tercero, del Código Tributario (artículos 328 a 335) será interpuesto, a partir de la fecha de la vigencia de estas reformas constitucionales, para ante la Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia.". Así mismo el artículo 21 de la Ley de Casación publicada el Registro Oficial 192 de 18 de mayo de 1993, derogó en forma total el Título Tercero del Código Tributario. Hay que destacar que a partir del 20 de Mayo de 2016, en el Ecuador entró en vigencia el Código General de Procesos que derogó la Ley de Casación y demás normativa procesal ecuatoriana, estableciendo un nuevo sistema de sustanciación de juicios a través del Sistema Oral, en donde la Casación tuvo variantes respecto a su forma de sustanciación y resolución de los casos establecidos en el artículo 268, estableciéndose de este modo la casación que se encuentra vigente hasta

3.2.- Principios Constitucionales Tributarios.- Los principios tributarios constitucionales son normas de Derecho fundamental, cuyo efecto de irradiación permiten interpretar cómo debe operar el ordenamiento jurídico tributario. En el Ecuador, el régimen tributario se erige principalmente en los principios establecidos en el artículo 300 de la Constitución de la República del Ecuador, de los cuales, a criterio del Dr. José Vicente Troya Jaramillo, "se deduce la intención distribuidora de la imposición." (José Vicente Troya Jaramillo, LA NUEVA CONSTITUCIÓN DEL ECUADOR, ESTADO, DERECHOS E INSTITUCIONES, Corporación Editorial Nacional, Quito, 2009, pág. 325) intención que constituye uno de los mecanismos para el cumplimiento de los fines del Estado Constitucional de derechos y justicia, social es decir la garantía del cumplimiento de prestaciones sociales. Robert Alexy señala que los principios "son normas que ordenan que algo sea realizado en la mayor medida posible, dentro de las posibilidades jurídicas y reales existentes. Por lo tanto los principios son mandatos de optimización, que se caracterizan porque pueden cumplirse en diferente grado y que la medida precisa de su cumplimiento no solo depende de las posibilidades reales sino también de las jurídicas.". En este sentido los principios constitucionales que regentan el régimen tributario, deben constituir el pilar fundamental en la redacción de las Leyes Tributarias, así como en las decisiones que toman las administraciones tributarias a través de sus actos administrativos SEGRETAF prestación de sus servicios. Sin embargo no hay que perder de vista que los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, equidad, irretroactividad. transparencia y suficiencia recaudatoria, contemplados en el artículo 300 de la Constitución de la República no constituyen los únicos principios aplicables al régimen tributario, pues no hay que perder de vista que al definir la Constitución de la República al Estado ecuatoriano como constitucional de derechos y justicia, social, los derechos prestacionales establecidos a lo largo de la Carta Fundamental de la República son de inmediato cumplimiento, y así pues al existir a lo largo de la constitución muchos otros principios de aplicación a los derechos de las personas éstos también pueden ser aplicados a los casos tributarios en particular, como por ejemplo el principio de solidaridad cuya complejidad de concepción llega a tal punto que la Corte Constitucional Colombiana lo ha definido de forma general como: "un valor constitucional que en cuanto fundamento de la organización política presenta una triple dimensión, a saber: (i) como una pauta de comportamiento conforme a la cual deben obrar las personas en determinadas ocasiones; (ii) como un criterio de interpretación en el análisis de las acciones u omisiones de los particulares que vulneren o amenacen los derechos fundamentales; (iii) como un límite a los derechos propios" (Sentencia C-459/04, 11 de mayo de 2004). En este sentido dejamos sentados que a lo largo de la Constitución de la República existen otros principios que guardan relación con el sistema impositivo. En este mismo orden de ideas Dino Jarach indica que: "Deben considerarse como principios de la imposición aquellos postulados que se asumen como limitadores u orientadores de las decisiones estatales en cuanto a la adopción de determinados impuestos y su configuración." (Dino Jarach, Abeledo Perror, Buenos, Aires, 1996, pág. 299). Así pues sin descartar otros principios constitucionales, los establecidos en el artículo 300 de la Constitución son por esencia los que mayor vinculación guardan con el sistema tributario

ecuatoriano, en sí y creemos oportuno desarrollarlos de forma muy sucinta a continuación. El principio de generalidad, establecido en primer lugar en el artículo 300 de la Constitución, implica que todas la personas deben tributar, y en este sentido guarda especial concordancia con lo que dispone la regla contenida en el artículo 11 numeral 2 de la Constitución de la República que establece en su parte pertinente que todas las personas gozarán de los mismos derechos, deberes y oportunidades. Para Miguel Ángel Martínez Lago y Leonardo García de la Mora, "Casi todas las aproximaciones doctrinales efectuadas sobre el principio de generalidad -<todos contribuirán...>- han tenido en cuenta las relaciones del mismo con otros principios informadores del tributo, destacando los de legalidad, capacidad económica e igualdad. Así tenemos que respecto al principio de legalidad, la generalidad traduciría los propios fines de la ley (la voluntad general de ésta) entendida como regulación abstracta o general de situaciones jurídicas que, de hecho, pueden resultar diversas. En conexión con los principios de igualdad y capacidad económica, la generalidad equivaldría a la prohibición de discriminaciones o privilegios en materia fiscal [...]". (Miguel Angel Martínez Lago y Leonardo García de la Mora, Lecciones de Derecho Tributario, IUSTEL, Madrid, 2010, pág. 79). Carlos Giuliani Fonrouge señala que: "Como derivación del principio de igualdades menester que los tributos se apliquen con generalidad, esto es, abarcando integralmente las categorías de personas o de bienes prevista en la ley y no una parte de ellas. Quiérese significar con ello, que no deben resultar afectadas personas o bienes determinados singularmente, pues en tal supuesto los tributos adquirirían carácter persecutorio o de discriminación odiosa. Dicho en otros términos. <el gravamen se debe establecer en tal forma que cualquier persona cuya situación coincida con la señalada como hecho generador del crédito fiscal debe ser sujeto del impuesto> [...]". Como podemos apreciar este principio es complejo al momento de definirlo de forma aislada y su alcance abarca también otros mandatos de optimización (como el de legalidad, capacidad económica e igualdad) los cuales estudiados de forma integral nos permiten encontrar su

alcance y límites al momento de interpretarlo dentro del contexto Tributario. En lo referente al principio de progresividad implica que el Tributo exigido debe guardar consonancia con la capacidad del obligado para pagarlo. Para Miguel Ángel Martínez Lago y Leonardo García de la Mora "supone que la contribución que debe hacer un sujeto a medida que aumenta su capacidad económica, debe resultar mayor en términos relativos al propio incremento de su riqueza. Se trata de que el resultado en términos de contribución haya aumentado en proporción superior al propio aumento de la capacidad económica objeto del gravamen." (Para Miguel Ángel Martínez Lago y Leonardo García de la Mora, Lecciones de Derecho Tributario, IUSTEL, Madrid, 2010, pág. 84). En definitiva este principio tiene como propósito que en sistema tributario ecuatoriano, mientras mayor capacidad contributiva tenga una persona mayor deberá ser la tarifa su tributo, y en la práctica se lo puede ver reflejado en las fórmulas de cálculo del Impuesto a la Renta. Este principio guarda consonancia con la regla contenida al final del primer párrafo del artículo 300 que dispone: "Se priorizarán los impuestos directos y progresivos.". El principio de eficiencia se traduce básicamente en "dar satisfacción concreta a una situación subjetiva de requerimiento, en la forma cantidad y calidad y con los medios y recursos resultan idóneos para la gestión." (Roberto Dromi, Derecho Administrativo 11ª Edición, Editorial Cuidad Argentina Hispania Libros, Buenos Aires, 2006, pág. 236). A este principio se lo puede ver desde varias dimensiones, una de ellas es en la creación y diseño de las normas tributarias otro en cuanto a la recaudación de tributos. En lo que tiene que ver con la recaudación de tributos se relaciona a que los impuestos sean recaudados con el menor costo posible tanto para la administración como para el contribuyente, mientras que en el diseño del tributo lo que se busca es que el impuesto no provoque distorsiones en las condiciones socio-económicas de los contribuyentes. El principio de eficiencia se acerca mucho al principio de economicidad que propugnaba Adam Smith que buscaba evitar el vicio de: "la existencia de un gran número de funcionarios y empleados en el servicio de

recaudación, y el posible beneficio de ellos, lo que implica un impuesto adicional sobre los contribuyentes, posible obstrucción de la industria y desaliento de la gente a emprender ciertas ramas de negocios que hubieran podido dar por mantenimiento y empleo a grandes multitudes [...]"(Dino Jarach, Abeledo Perror, Buenos, Aires, 1996, págs. 8-9). Así mismo, Adam Smith consideraba que el principio de economicidad tenía como propósito que: "Todo impuesto debe ser recaudado de manera tal de quitar y mantener fuera de los bolsillos de la gente la menor cantidad posible por encima de la suma que ingresa al tesoro estatal." (Dino Jarach, Abeledo Perror, Buenos, Aires, 1996, págs. 8-9). El principio de Simplicidad administrativa, proviene esencialmente de los principios secundarios que caracterizan al procedimiento administrativo en su aspecto formal. Agustín Gordillo señala que: "Es fundamental destacar que estos principios son secundarios respecto del principio del informalismo en favor del administrado, y que deben ser interpretados en forma congruente con él: No podrá, pues, disponerse una aceleración, simplificación o economía procesal que impliquen hacer riguroso el procedimiento, o perjudicar al administrado en su defensa; sólo cuando se han realizado las etapas sustanciales del procedimiento y satisfecho plenamente la defensa del interesado, cabe a la autoridad resolver rápida y simplemente: Pero si los hechos no han sido debidamente aclarados, o no ha habido suficiente oportunidad de defensa, entonces evidentemente estos principios no son de aplicación, y debe procederse cuidadosamente a producir la prueba necesaria, etc.". Por su parte Roberto Dromi destaca que: "los mecanismos de la reducción de la complejidad pasan por la revisión de las estructuras y la reformulación de las normas para simplificar el acceso administrativo a la cosa pública y facilitar el vínculo comunicacional de la decisión del poder con el obligado o beneficiario por ella." (Roberto Dromi, Derecho Administrativo 11ª Edición, Editorial Cuidad Argentina Hispania Libros, Buenos Aires, 2006, pág. 208). En el contexto tributario este principio tiene como propósito facilitar a los contribuyentes medios sencillos para realizar tanto sus trámites administrativos cuantos sus

declaraciones. Así mismo, este principio también irradia el espectro de creación de normas de fácil comprensión para los administrados y la concreción de los sistemas internos y externos de control de la Administración Tributaria. Es claro que mientras menos complejo sea el sistema tributario más fácilmente los administrados pueden cumplir con sus obligaciones y a la administración realizar los correspondientes controles. El principio de irretroactividad se conjuga por esencia al principio de legalidad y se lo puede resumir en el hecho de que las normas tributarias rigen hacia el futuro. Dino Jarach señala que "se entiende este principio como lógica consecuencia del propósito fundamental de la legalidad, esto es que los hombres en ejercicio de su libre actividad económica se ajusten a un marco de derecho que les garantice las reglas del juego (the rulesof the games) como sostiene el Profesor Hayek en el capítulo que se refiere al imperio del derecho, en su libro "The road to serfdom.". Sobre este principio Arístides Horacio M. Corti en su ensayo "Retroactividad impositiva y Derechos Constitucionales, parafraseando a Dina Jarach dice que: "Si nos remontamos al significado político-constitucional de este principio como garantía de los derechos individuales y especialmente del derecho a la propiedad y de acuerdo también a lo expresado por ilustres escritores de la Revolución Francesa y del movimiento tendiente al Estado de derecho los impuestos deben ser ciertos y establecido por Ley, no solo para que exista una garantía formal, sino también para que los actos económicos de los hombres puedan regirse conociendo las reglas del juego... es decir, que los ciudadanos, cuando realizan un acto de su vida económica, saben cuáles son las consecuencias que deben esperar> y añade que <Interpretando a la luz de este fundamento, el principio de legalidad significa que no solo el impuesto debe ser establecido por ley, sino que ésta debe ser preexistente a los hechos que van ser considerados como imponibles." (Aristides Horacio Retroactividad impositiva y derechos constitucionales; en Revista Jurídica Argentina La Ley Revista impuesta Derecho Tributario Doctrinas Esenciales Tomo I, Buenos Aires; 2010, págs. 311-312). El principio de equidad

constituye un concepto más avanzado que el principio de igualdad, pues el segundo no hace diferencias entre las personas mientras que el primero toma en consideración las diferencias que pueden existir entre ellas. Osvaldo Soler nos dice que "la equidad de un sistema impositivo apunta a resolver la necesidad práctica de que los impuestos no sean rechazados por aquellos que deben pagarlos. Los tributos inequitativos provocan el fenómeno de la resistencia fiscal, la que puede traducirse en evasión y hasta en revolución como la historia nos enseña al explicarnos los orígenes de las revoluciones americana y francesa. La equidad implica que cada contribuyente debería aportar su justa parte para colaborar en el sostenimiento de los gastos públicos.". Por su parte Roberto Dromi señala que: "La igualdad no sólo debe ser legal; es necesaria la equidad administrativa plasmada en la realidad, que es, ante todo, la igualdad de oportunidades y la ausencia de cualquier tipo de discriminación. [...] La equidad administrativa es un principio aplicable a todas las actuaciones estatales. Por ello se ha hablado de la racionalidad de la desigualdad, cuando la actividad administrativa ha dotado tratamientos distintos a supuestos en esencia idénticos. Así el principio de equidad informa el sistema tributario, por el cual el contribuyente responde por los tributos según su capacidad económica.". Roberto Dromi, Derecho Administrativo 11ª Edición, Editorial Cuidad Argentina Hispania Libros, Buenos Aires, 2006, págs. 223-225). El **principio** de transparencia se la puede definir desde dos esferas, la primera dentro de las actuaciones de la administración tributaria, y la segunda en cuanto al contenido de las normas de carácter tributario. En cuanto a las normas de carácter tributario, sean estas leyes, ordenanzas, reglamentos, circulares, etc., deben ser claras y precisas, es decir entendibles y que no causen incertidumbre a los contribuyentes. En lo relativo a la transparencia dentro de la administración tributaria, los procedimientos que se implementos deben ser puestos en conocimiento de los administrados para que puedan ejercer su derecho a defensa, así como la información que posea la administración debe ser pública y disponible para todas las personas, claro está con ciertas limitaciones que la misma Ley dispone que debe ser guardada bajo sigilo por ser calificada como privada o reservada. Roberto Dromi indica que: "La transparencia y su derivada, la publicidad de los actos públicos, son valores predicados por la ética pública que deben imperar en todas las facetas y dimensiones de la gestión administrativa estatal o no. La transparencia administrativa exige la concurrencia de ciertos elementos parte y que configuran un concierto de conocimiento, conciencia, comunicación y control. Son tales exigencia una publicidad real, la participación auténtica de los administrados en el quehacer público, la información efectiva de los actos de la Administración, la celebración de audiencias públicas, el libre acceso o ingreso irrestricto a la documentación administrativa, la legitimación colectiva sectorial supraindividual, en defensa de los intereses comunes de los administrados, la competencia posible, la motivación causada y fundada en todos los actos del poder administrador; las defensas públicas o sociales y el control eficaz de los actos estatales. Todos estos aspectos viabilizan la correcta actuación en el marco del debido proceso adjetivo.". En lo relacionado al principio de suficiencia recaudatoria, es necesario señalar que constituye un principio innovador dentro del ámbito constitución al tributario y comprende el hecho que los ingresos provenientes de los tributos asegure el financiamiento del gasto público. A este respecto la Corte Constitucional ecuatoriana ha señalado que: "[...] se advierte que el mismo se consolida a través de los principios de eficiencia y simplicidad administrativa, lo cual permite que el Estado a través de la administración tributaria, tenga en cuenta siempre que la recaudación de tributos será suficiente para el financiamiento del presupuesto o gasto público. Aquel principio se sustenta en la norma consagrada en el artículo 83 numeral 15 de la Constitución, que establece: "Son deberes y responsabilidades de las ecuatorianas y los ecuatorianos, sin perjuicio de otros previstos en la Constitución y la ley: (...) 15) Cooperar con el Estado y en la comunidad social, y pagar los tributos establecidos por la ley". (Sentencia Nº 038-16-SIN-CC de 15 de junio de 2016, caso N° 0010-13-IN). Teniendo en cuanta todo lo hasta aquí señalado es claro que los principios enlistados en al primer párrafo del artículo 300 son básicos dentro de la estructura de todo el sistema tributario ecuatoriano, sin embargo no hay que descartar otros principios difuminados en el resto de la Constitución ecuatoriana, por ejemplo el de solidaridad dentro del esquema del buen vivir, el de legalidad, seguridad jurídica, capacidad contributiva, no confiscatoriedad, igualdad formal y material, entre otros. Estos mandatos de optimización, permiten analizar el espíritu de las normas tributarias dentro del ejercicio hermenéutico que se realiza al administrar justicia por los órganos jurisdiccionales, es por ello que su importancia es neurálgica al momento de realizar los respectivos controles de legalidad.--------

IV.- MOTIVACIÓN Y RESOLUCIÓN DEL PROBLEMA JURÍDICO

4.1.- Esta Sala Especializada procederá a continuación a realizar el análisis del problema jurídico establecido en el numeral 2.5.1 de esta sentencia el cual se relaciona al caso quinto del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos y en tal sentido se realiza las siguientes consideraciones y análisis. **4.1.1.**- El problema jurídico materia del presente análisis se relaciona al caso quinto del artículo 268 del Código General de Procesos que establece: "Cuando se haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho sustantivo, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, que hayan sido determinantes en la parte dispositiva de la sentencia o auto.". 4.1.2.- La doctrina entiende al vicio contemplado en el caso quinto del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos como una violación directa de la Ley, lo que conlleva a que el Tribunal de Casación verifique, a través del respectivo control de legalidad, si el fallo recurrido riñe con el derecho (error in iudicando), al comprobarse si sobre los hechos considerados como ciertos en el edicto de instancia, fueron aplicados correcta y de forma debida las normas pertinentes a los mismos. En el presente caso el vicio denunciado es de la falta de aplicación de normas de Derecho. El autor Tolosa Villabona Luis Armando, (Teoría y Tecnica de Casación, Editorial Doctrina y Ley, Bogotá Colombia, página 359 en cuanto a la falta de aplicación de normas de Derecho señala que: "Ocurre la falta de aplicación cuando se deja de aplicar un precepto legal, y ello constituye la infracción directa típica, por haberlo ignorado el sentenciador o por haberle restado validez, sea por desconocimiento del fallador o por abierta rebeldía contra el precepto". Frente a los referidos vicios, la labor del Juez Casacionista es realizar el control de legalidad sobre el edicto recurrido, teniendo en cuenta si las normas aplicadas se les ha otorgado el alcance correcto, o si las normas aplicadas fueron las pertinentes o si ha existido omisiones en la aplicación de normas, tomando en cuenta claro está, en función de los hechos probados y dados por ciertos por el Tribunal de instancia, ya que no cabe revalorización nuevamente de la prueba, quedado vedado el debate de los hechos materiales en función de la causal alegada. En el caso de configurarse el referido yerro, la Sala de Casación estaría en la obligación de casar la sentencia recurrida. **4.1.3.**- Vale señalar también que el vicio que contempla el quinto caso del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos tiene como presupuesto de configuración que el error sea determinante en la parte dispositiva de la sentencia, y esto tiene su razón de ser, por cuanto no siempre un error de aplicación, no aplicación o interpretación de norma va ligado a la ratio decidendi de la sentencia, pudiendo ocurrir que en algunas ocasiones estas faltas pueden estar contenidas en las obiter dicta de la sentencia recurrida. Teniendo como premisa lo señalado a continuación, dentro del ejercicio de control de legalidad de la sentencia, es necesario analizar y señalar, los hechos considerados como probados y ciertos por el Tribunal de instancia en la sentencia recurrida. -----

4.2.- Normas denunciadas: Para iniciar con el análisis que amerita el presente caso, se procederá a transcribir lo que señalan las normas denunciadas como infringidas, esto es: Código Orgánico de la Producción,

Comercio e Inversiones: "Art. 225.- Base de datos.- El Servicio Nacional de Aduana del Ecuador y el Servicio de Rentas Internas, cuando éstas lo requieran, tendrán libre acceso y sin restricciones, ya sea vía informática o física, y en forma permanente y continua, a toda la información de las actividades de comercio exterior que repose en los archivos y bases de datos del Banco Central del Ecuador, Policía de Migración, Registro Civil, Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, Superintendencias, Agencia de Calidad del Agro, Instituto Ecuatoriano de Normalización, Registro Mercantil, Unidad de Inteligencia Financiera y demás entidades que participan en el comercio exterior ecuatoriano directa o indirectamente. Los servidores públicos que no entreguen la información o que pongan obstáculos o interferencias para obtenerlas, serán sancionados con la destitución de sus cargos. El contenido de las bases de datos del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador es información protegida, su acceso no autorizado o la utilización indebida de la información contenida en ella, será sancionado conforme el Código Penal.". Resolución Nº 1684 "Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571"- "Valor en Aduana de las Mercancías Importadas" (anterior Art. 62 de la Resolución 846): "Artículo 63. Obligación de suministrar información. [...] 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.".-----

4.3.- Hechos probados: Como hemos señalado en varios apartados de esta sentencia, el caso quinto de casación, se relaciona a la verificación de la correcta subsunción de las normas aplicadas al caso a los hechos considerados como probados en la sentencia de instancia, por lo tanto, a continuación citamos lo pertinente del fallo de instancia: "**PUNTOS DE CONTROVERSIA:** [...] **ii) ESTABLECER** si el acto administrativo impugnado,

esto es la Resolución N°SENAE-DGN-2016-0532-RE, emitida el 08 de SENTE de la 2016, por el Director General del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, es ajustada a derecho y/o si por el contrario, carece de la debida y legal motivación, por lo cual devendría en un acto nulo.[...]". "7.3) [...] De igual manera la Administración Aduanera justifica la falta de aplicación del segundo método por no disponer de precios de mercancías idénticas, por lo que ha acudido al método del valor de transacción de mercancías similares, [...] en la Rectificación de tributos ... y más adelante (en el literal e) del punto 2.2.4.3. ya referido, enfatiza en el hecho de que dando cumplimiento a lo previsto en el numeral 3 del Art. 37 de la Resolución 846, el valor de transacción de las mercancías con las que se ha comparado corresponden a ventas realizadas al mismo nivel comercial y sustancialmente en las mismas cantidades que las mercancías objeto de la valoración y que han sido exportadas en un mismo momento o en un momento aproximado,; sin embargo, ni siguiera se cita la fuente donde constan las mercancías con cuyos precios ha realizado la comparación, peor existe constancia procesal de tales precios ni de que las mercancías que sirvieron de referencia para la comparación hayan sido similares a las que son objeto de la presente controversia, por lo que mal se puede aceptar la determinación del valor en aduana en base al valor de transacción de mercancías similares, sin la existencia de una cabal demostración de cuáles son las mercancías similares con las que ha realizado la comparación. El hecho de que afirme haber comparado con valores constantes en la Base de Datos de la Aduana, sin identificar plenamente cuales son mercancías que han servido de referencia de ninguna manera se justifica la aplicación del tercer método de valoración, puesto que no permite saber a ciencia cierta si efectivamente las mercancías con las que se ha comparado son similares, es decir tienen características y composición semejante, cumplen las mismas funciones y son comercialmente intercambiables, teniendo en cuenta siempre su calidad, prestigio comercial y la marca, así como tampoco permite saber si dichas mercancías consideradas como similares han sido vendidas al mismo nivel comercial y sustancialmente en las mismas cantidades, puesto que en caso contrario la Aduana tiene la obligación de realizar los ajustes correspondientes, tal como así lo determina el Art. 38.1 del Reglamento de Valoración de la CAN, [...] al no existir constancia de cuáles fueron las mercancías similares con las que se realizó la comparación para la determinación del valor en aduana, impide también saber si fue necesario realizar los ajustes correspondientes y si estos ajustes fueron en base a datos objetivos y cuantificables. 7.4) [...] Por otro lado no hay que olvidar que el Art. 15.2 b) del Acuerdo de Valoración de la OMC establece que en presente acuerdo "Se entenderá por mercancías similares las que, aunque no sean iguales en todo, tienen características y composición semejantes, lo que les permite cumplir las mismas funciones y ser comercialmente intercambiables..." Esto implica que para la aplicación del tercer método de valoración, por otro lado, la administración aduanera primeramente tiene que identificar las mercancías similares con las que va a realizar la comparación, como así lo establecía el Art. 37. 2 (41.2) del Reglamento de Valoración de la CAN, y luego detallar en forma minuciosa la aplicación de dicho método, especificando claramente los datos y demás características de las mercancías similares con las que se ha comparado, es decir que tengan características y composición semejante, que cumplan las mismas funciones y sean comercialmente intercambiables, teniendo en cuenta siempre su calidad, prestigio comercial y la marca, puesto que de otra manera los datos resultarían ficticios y por ende la decisión resultaría arbitraria, generando como consecuencia incertidumbre e inseguridad en los importadores, en franca transgresión de la seguridad jurídica garantizada en el Art. 82 de la Constitución,[...] Como colofón del análisis realizado, para la determinar (sic) en 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 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 clafantente 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. 7.5) La argumentación de la Administración Aduanera en el sentido de que para la determinación del valor en aduana de las mercancías objeto de la presente controversia ha comparado con el valor de mercancías similares que ha encontrado en su base de datos tampoco justifica la aplicación del tercer método de valoración [...] lo que significa que la información de la base de datos no constituye per se información que permita determinar el valor de las mercancías, sino únicamente para verificar los valores declarados y para constituir indicadores de riesgo...". "7.6) Al haber actuado en la forma descrita en el acápite anterior, implica que la autoridad demandada incumplió con su obligación de motivar el acto administrativo, lo que provoca la nulidad del mismo según lo señalado en el Art. 76 numeral 7 literal 1) de la Constitución, lo que releva a este Tribunal de cualquier análisis adicional.[...]". "[...] sin embargo, el hecho de que la Administración Aduanera utilice en su propio beneficio, para justificar sus actuaciones al momento de valorar las mercancías de determinado importador, de ninguna manera atenta contra el principio de confidencialidad, puesto que con ello se está cumpliendo con la obligación constitucional de motivar sus decisiones, de tal suerte que lo contrario constituiría un grave atentado contra la seguridad jurídica y la obligación de motivar los actos administrativos que garantizan los Arts. 82 y 76 numeral 7) literal 1) de la Constitución. [...]" (el subrayado le corresponde a esta Sala).-----

4.4.- Control de legalidad en relación a las normas calificadas como infringidas: 4.4.1.- Del texto transcrito en el numeral que antecede se evidencia que el Tribunal de instancia ha tomado en consideración, como hecho cierto y probado, que la autoridad demandada incumplió con su obligación de motivar el acto administrativo, lo que provoca la nulidad del

mismo. 4.4.2.- En relación al cargo de falta de aplicación de las normas consideradas como infringidas señala el casacionista que de conformidad a los artículos que están siendo alegados como infringidos el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador no podría revelar el contenido de su base de valor como lo manifiesta la Sala en la sentencia ya que su contenido e información es protegida y además únicamente mediante orden judicial esta puede ser revelada, ya que dichas normas le brindan el carácter de información reservada. Señala que hay que considerar que cuando existan motivos para descartar el primer método de valoración "Valor de 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 nacional como el Art. 225 del COPCI, así como la supranacional como 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. Señala que el Art. 225 del COPCI, ley que regula la actividad aduanera en el Ecuador es claro respecto a la calidad de "información protegida" de los datos que reposan en la Base de Datos del SENAE y dicha calificación que le otorga la propia Ley no puede ser una arbitrariedad; dicha información es restringida por su naturaleza y por la utilidad que la misma reviste para efectos de realizar las acciones de control a las que está facultado el SENAE tanto por la legislación nacional, cuanto por normativa comunitaria, por lo que si la Sala de Instancia aplicando el principio de legalidad quería revisar si el acto que sirvió de antecedente a la resolución impugnada se encontraba debidamente motivado, ésta debió aplicar la normativa señalada como infringida ya que la misma debió haber sido aplicada al verificar la legalidad de la rectificación de tributos, antecedente de la resolución impugnada, ya que dichas normativas prohíben lo que la Sala pretende que el SENAE cumpla. Sostiene que si bien es cierto que toda decisión judicial y administrativa debe contener los requisitos para su motivación para que todo sujeto pasivo pueda contradecir en lo que secrea afectado, 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 que dejó de aplicar la Sala en su decisión. De aquella forma el sujeto tendría la oportunidad de defenderse de creerlo conveniente, y el SENAE no contradeciría normativa comunitaria alguna actuando de oficio, de ahí que las decisiones tomadas por la Administración Aduanera no cumplan con lo dispuesto en el Art. 76, numeral 7, literal 1) de la Constitución, en concordancia con el Art. 81 del Código Tributario, es decir el acto administrativo impugnado señala claramente cuáles son las normas legales en la 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. Señala que la Sala en la sentencia indica que: "no existe ninguna constancia de cuál es el valor en aduana de las mercancías similares con el que se ha comparado para la aplicación de este método"; sin embargo con dicho argumento deja de aplicar lo dispuesto en las normas consideradas como infringidas que amparan la confidencialidad de la base de valor y que más bien limitan a la Administración Aduanera de no poder brindar o individualizar con fecha y número de refrendo que se extrajo para hacer el respectivo ajuste sin orden judicial como requiere la Sala 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 la normas de la CAN así como del Art. 225 del COPCI. Luego de citar algunas sentencias relacionadas a la confidencialidad de la información, solicita se case la sentencia,-----

4.4.3.- Respecto a estas argumentaciones cabe precisar que la falta de aplicación de las normas denunciadas deben examinarse en función del hecho dado como cierto por el Tribunal de origen que llegó a la convicción material

de que la Resolución impugnada carece de motivación en virtud de que no contiene una explicación suficiente ni detallada sobre la mercancía que fue establecida como similar a la importada por la actora y que la administración aduanera no ha motivado las razones fácticas por las cuales descarta el primer método de valoración por lo que es importante destacar el Art. 225 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones relacionado a las bases de datos, determina que las Administraciones Tributarias allí descritas pueden tener libre acceso sin restricción a las bases de datos de varias entidades públicas; a la vez que establece que los servidores públicos que no entreguen dicha información a las entidades tributarias habilitadas en esta disposición, serán sancionados con la destitución, disponiendo finalmente que el contenido de las bases de datos del Servicio Nacional de Aduana es información protegida que, "su acceso no autorizado" o la "utilización indebida" sobre dicha información, será sancionada conforme el Código Penal. Del examen jurídico, teórico y usual de esta disposición, que regula las atribuciones de las administraciones tributarias para la solicitud de información, así como la calificación de esta información como "protegida" para fines de "accesos no autorizados" así como de "utilización indebida", se observa que no guarda la debida pertinencia, con el hecho probado aseverado por los juzgadores de instancia, de que el acto impugnado carecía de motivación. Por su parte el Art. 63 de la Resolución Nº 1684 referente a la "Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571- "Valor en Aduana de las Mercancías Importadas", mantiene relación con la obligación de suministrar información, constriñendo a dos condiciones a cumplir para que la información sea considerada como confidencial, que a saber son: a) que sea información de la transacción comercial y b) y que los valores se encuentren en proceso de investigación o estudio; evidentemente esta disposición tampoco mantiene pertinencia alguna con la decisión material de instancia que en el acto impugnado no existe motivación. 4.4.4.- Adicionalmente, es oportuno manifestar como obiter dicta que mantengo el criterio de que la Administración Aduanera al ejercer su facultad para la redeterminación de tributos decremental debe enmarcar su actuación estrictamente en lo establecido, en la norma comunitaria, así como en la normativa nacional, a la vez que debe imprescindiblemente motivar sus actos, en función de lo dispuesto en el Art. 76, literal l), numeral 7 de la Constitución de la República y así habilitar el derecho a la defensa de los administrados en virtud de lo establecido en el Art. 76, numeral 7, literal a) que dice: "Art. 76.- En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas: 7. El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías: [...] a) Nadie podrá ser privado del derecho a la defensa en ninguna etapa o grado del procedimiento.[...]". Para los propósitos antedichos debe motivarse en cada caso, sobre la aplicación de los métodos de valoración que la Administración está habilitada a realizar, en mira a la ejecución de los procedimientos de control posterior para la rectificación de tributos; sobre todo identificando en un informe motivado de manera clara la configuración de cada una de las variables que conforman cada método de valoración como por ejemplo los productos y precios para que el importador conozca la forma cómo se determinó la obligación tributaria, el adoptar este procedimiento no quiere decir que se revele información propia o personalísima de cada contribuyente como por ejemplo su nombre o su RUC y más aun tomando en cuenta el verdadero alcance que las normas nacionales y supranacionales sobre comercio exterior otorgan, al tratamiento de la información de las bases de datos de la Administración Aduanera. El procedimiento de determinación de la Administración Tributaria reviste de singular complejidad y relevancia, que debe procurar el debido proceso y la seguridad jurídica, para ello, sin desmerecer la facultad determinadora de la Administración Tributaria, esta debe cumplir los parámetros de la legalidad. La auditoría comprende: perfiles de riesgo para analizar la prefactibilidad o no de su ejecución, análisis y relevancia del caso, para lo cual cuenta con las bases de datos, estas últimas

V.- DECISIÓN

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

VI SENTENCIA
No se casa la sentencia recurrida. Sin costas. Notifiquese, devuélvase y
publiquese
Janme /
Dr. José Luis Terán Syarez
JUEZ PRESIDENTE
Dr. Juan Montero Cháyez JUEZA NACIONAL JUEZ NACIONAL
OUZZI MICIONIE
Certifico: Ab. Alejandia Morales Navarrete
SECRETARIA RELATORA

En Quito, viernes diecinueve de mayo del dos mil diecisiete, a partir de las diazinas y cuarenta y seis minutos, mediante boletas judiciales notifiqué la SENTENCIA y VOTO SALVADO que antecede a: XING JINFENG en la casilla 16. 6199 y correo electrónico jx_munoz@hotmail.com, 563770865@qq.com. DIRECTOR GENERAL DEL SERVICIO NACIONAL DE ADUANA DEL ECUADOR en la casilla No. 1346 y correo electrónico 3198.direccion.general@aduana.gob.ec, isellan@aduana.gob.ec del Dr./Ab. ISIDRO ANDREY SELLAN DELEG. BOHORQUEZ BRIONES CECILIA ROCIO DEL CONSUELO en el correo electrónico co_bohorquez@hotmail.com; VERA FERRIN RAUL ISAIAS en el correo electrónico isaiasrvf@gmail.com. VERA FERRIN RAUL ISAIAS en el correo electrónico isaiasrvf@gmail.com. Certifico:

ABG. MARTHA ALEJANDRA MORALES NAVARRETE SECRETARIA RELATORA

MARIA.GALLARDOA

RAZÓN: Siento como tal que las veintisiete (27) copias que anteceden son iguales a su original constantes en el Recurso de Casación No. 09501-2016-00393 (juicio impugnación No. 09501-2016-00393) seguido por XING JINFENG, en contra del DIRECTOR GENERAL DEL SERVICIO NACIONAL DE ADUANA DEL ECUADOR, mismas que las confiero debidamente certificadas. Quito, 25 de mayo de 2017. Certifico.-

Ab. Alejandra Morales Navarrete SECRETARIA RELATORA



Recurso No. 2016-0699

Resolución No. 366 - 2017

VOTO DE MAYORIA DEL DR. JOSÉ LUIS TERÁN SUÁREZ Y DR. JUAN MONTERO CHÁVEZ

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA DEL ECUADOR SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO JUEZ PONENTE: DR. JOSÉ LUIS TERÁN SUÁREZ

Quito, viernes 19 de mayo del 2017, las 11h47.-

ASUNTO

Resolución del recurso de casación interpuesto por el señor SERGIO ENRIQUE VENEGAS RIVERA, por sus propios derechos, en contra de la sentencia de mayoría dictada el 7 de octubre de 2016, las 14h53, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, dentro del juicio de impugnación No. 17503-2013-0040, deducido por el referido contribuyente en contra de la Resolución No. 917012013RREV000167, de 26 de abril de 2013, emitida por el Director General del Servicio de Rentas Internas, que modificó el contenido de la Liquidación de Pago No. 1020090200068, por Diferencias en la Declaración del Impuesto a la Renta del año 2005, dictada por el Director Regional Norte del Servicio de Rentas Internas, el 30 de marzo del 2009.

1. ANTECEDENTES

1.1 Mediante escrito de 24 de octubre de 2016, el señor Sergio Enrique Venegas Rivera, por sus propios derechos, fundamentó el recurso de casación en la causal primera del art. 3 de la Ley de Casación. Estimó que en la sentencia de mayoría recurrida se produjo la "errónea interpretación" de los

artículos 143, 144, y segundo inciso del art. 95 del Código Tributario; la "aplicación indebida" del art. 139 del mismo cuerpo normativo; la errónea interpretación de los artículos 199, 200 y 201 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno (vigente al año 2005); la aplicación indebida del art. 107 C, de la Ley de Régimen Tributario Interno; y, falta de aplicación del segundo inciso del art. 14 del Código Tributario. Sin embargo, el doctor Juan G. Montero Chávez, Conjuez de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, declaró la admisibilidad parcial del recurso de casación interpuesto por el señor Sergio Enrique Venegas Rivera, exclusivamente por los cargos de errónea interpretación de los arts. 143, 144, y segundo inciso del art. 95 del Código Tributario; y de los arts. 199, 200 y 201 del Reglamento a la ley de Régimen Tributario Interno; y, por aplicación indebida del art. 139 del Código Tributario, todas al amparo de la causal primera del art. 3 de la Ley de Casación.

1.2 Con relación a la causal primera y respecto de la errónea interpretación de los arts. 143 y 144 del Código Tributario, manifiesta que: Sobre la legitimidad y ejecutoriedad de los actos administrativos, en el considerando CUARTO numerales 4.1 y 4.2 de la sentencia de mayoría recurrida, el Tribunal de instancia incurre en un yerro de hermenéutica al interpretar los artículos 143 y 144 del Código Tributario, atribuyéndoles un sentido y alcance que no tienen. Así los juzgadores de instancia, a pesar de que señalan en su sentencia que en el escrito a través del cual el actor insinúo su recurso de revisión se acusan básicamente errores de derecho más que de hecho, al tomar su decisión en base a estas normas sustantivas señalan que le correspondía al recurrente justificar en cómo la liquidación de pago había incurrido en errores de hecho y de derecho..., situación que no se evidencia ni del recurso de revisión planteado, ni de su tramitación, al no haber presentado el actor documento alguno en respaldo de la observación respecto a la forma en la cual fue

determinada la obligación tributaria; razón por la cual sostienen que mal pudieron entrar a analizar las glosas establecidas en la liquidación de pago levantada a cargo del actor. Es decir, que el Tribunal confunde la naturaleza del recurso de revisión, pues no considera que este recurso administrativo tiene por objeto corregir o subsanar los errores o vicios de fondo o de forma que tuviere el acto recurrido, y no como afirma que no se ha presentado documento alguno en respaldo de la observación respecto a la forma en la cual fue determinada la obligación tributaria y, peor sostener que por esta razón no pudieron entrar a analizar las glosas establecidas en la liquidación de pago levantada a cargo del actor; que en un procedimiento administrativo de revisión no se discute la obligación tributaria y menos las glosas establecidas en el acto determinativo; que lo que se discute es la legalidad del acto impugnado, esto es, el recurso de revisión es un medio oficioso que tiene la máxima autoridad de la administración tributaria para corregir los errores de los que adolezca el acto impugnado y, siendo éste insinuado por el contribuyente, constituye un medio de defensa para procurar la modificación o revocatoria del acto, más no para dejarlo sin efecto, pues no se discute la forma cómo ha sido determinada la obligación tributaria o las glosas establecidas por la administración tributaria, que sobre estos hechos no hay discusión por ser actos firmes o ejecutoriados; que lo que correspondía al Tribunal de instancia era revisar el acto firme o ejecutoriado y, en base a la causal o causales de revisión previstas en el art. 143 del Código Tributario, y de acuerdo al trámite establecido en el artículo 144 ibídem, realizar el control de legalidad de los antecedentes o fundamentos de la resolución impugnada, pronunciándose no solo sobre la forma sino también sobre las cuestiones de fondo del acto impugnado, en base a las causales de revisión; que el Tribunal interpreta erróneamente las citadas normas de derecho al sostener que no se ha presentado prueba alguna respecto de los ingresos, costos y gastos, del contribuyente, a través de registros contables y

demás documentación de respaldo, ni en el recurso de revisión planteado, ni en su tramitación, cuando esa no es la finalidad del recurso de revisión insinuado por el particular o contribuyente. Sobre la motivación del acto administrativo, por aplicación indebida del art. 139 del Código Tributario, sostiene que la sentencia de mayoría impugnada incurre en este yerro, porque curiosamente el Tribunal de instancia aplica este artículo para concluir que el acto impugnado se encuentra motivado, es decir confunde entre la nulidad del acto por falta de motivación y la invalidez del acto por falta de competencia y/o por haberse dictado con prescindencia de las normas de procedimiento o de las formalidades que la ley prescribe, siempre que se haya obstado el derecho a la defensa o que la omisión hubiere influido en la decisión del reclamo; que en la demanda de impugnación una de sus pretensiones ha sido que se declare la nulidad de la resolución impugnada por falta de motivación, con sustento en lo dispuesto por el artículo 76.7 letra I) de la Constitución de la República, en concordancia con el artículo 81 del Código Tributario, puesto que en la Resolución impugnada No. 917012013RREV000167 se observa la falta de citas de normas o principios jurídicos que justifiquen el actuar del señor Director General del Servicio de Rentas Internas, por lo que se ha violado la garantía del debido proceso consistente en la debida motivación, esto es, la Autoridad Tributaria no enuncia las normas o principios aplicables para el ejercicio fiscal 2005 y tampoco ha fundamentado y explicado la pertinencia de su aplicación a los fundamentos de hecho cuando resolvió el recurso de revisión insinuado por el actor; que la nulidad de la Resolución impugnada se produce por la falta de motivación y no por razones de incompetencia o prescindencia de las normas de procedimiento como considera el Tribunal de instancia al aplicar indebidamente el art. 139 del Código Tributario en el numeral 4.3 del considerando CUARTO de la sentencia de mayoría recurrida; que esta norma de derecho no fue invocada por el accionante en su demanda,

por lo que el juzgador de instancia incurre en el yerro de aplicación indebida de dicha disposición legal, que fue determinante en la decisión judicial; que el art. 139 del Código Tributario no puede resolver una pretensión de nulidad de un acto administrativo por falta de motivación. Sobre la nulidad del procedimiento de determinación tributaria por inobservancia del debido proceso y la falta de aplicación de la normativa vigente al 2005, por errónea interpretación de los artículos 199, 200 y 201 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno, alega que se debe tomar en cuenta que la liquidación de pago es una forma especial de determinación tributaria, sobre lo cual no hay controversia; pero que se debe considerar que existe una marcada diferencia entre el procedimiento de determinación tributaria que se inicia con una orden de determinación y el que se inicia con una comunicación de diferencias. En este caso, cuando la determinación obedece a una comunicación de diferencias el procedimiento a seguirse era el contemplado en los artículos 199, 200 y 201 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno, vigente en el año 2005, publicada en el Registro Oficial Suplemento No. 484 del 31 de diciembre de 2001, como lo acepta el propio Tribunal de instancia en su sentencia de mayoría; que sin embargo, al aplicar esta normativa tributaria no toma en cuenta que esta facultad determinadora está sujeta siempre al control de su procedibilidad y legalidad, por eso es que se la considera como "...el acto o conjunto de actos reglados realizados por la administración activa..."; es decir, que para cada caso existe un procedimiento reglado, que garantiza el derecho a un debido proceso y que impide la discrecionalidad y arbitrariedad de la administración tributaria; que el Tribunal de instancia incurre en el yerro jurídico de hermenéutica jurídica al interpretar erróneamente los artículos 199, 200 y 201 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno, vigente en el año 2005, al decir que: "...la actuación del Servicio de Rentas Internas se ajusta a la normativa tributaria aplicable en al ejercicio fiscal 2005, de manera que, todo

el proceso de requerimientos de información, cruces de información, exhibiciones contables y demás actos ejecutados y descritos en la resolución impugnada, se ajustan a este proceso de verificación, complementación o enmienda de las declaraciones de los contribuyentes", lo cual no es correcto, pues las referidas normas de derecho establecen un procedimiento abreviado distinto al que se sigue mediante una orden de determinación; así, en el caso de las liquidaciones por diferencias, la obtención de la información del sujeto pasivo se la hace mediante los requerimientos de información y, con sustento en esa información obtenida se emite la denominada liquidación de diferencias; que en este caso, la determinación no operó de manera inmediata, pues inició el 19 de junio del 2006 y culminó el 30 de marzo de 2009, esto es a los dos años nueve meses; que este procedimiento no inició con la notificación de la Comunicación de Diferencias sino con un trámite previo, prohibido por la normativa tributaria, que duró un año seis meses, puesto que se emite la comunicación de diferencias el 5 de diciembre del 2007 y se notifica el 6 de los mismos mes y año; que durante esta determinación tributaria, a más de los requerimientos de información y cruces de información que son propios de este procedimiento, violando el debido proceso, esto es el debido procedimiento reglado, la administración tributaria realizó diligencias que no son propias de este procedimiento como notificaciones de preventivas de clausura, notificaciones de comparecencia al servicio de Rentas Internas bajo prevenciones legales, solicitudes de rectificación de la declaración de Impuesto a la Renta del ejercicio 2005; requerimiento de que proceda al pago inmediato del impuesto a favor de la administración, solicitudes de exhibiciones contables, realización de inspecciones contables, requerimientos de información de terceros, comparecencia de terceros, notificación con preventivas de sanción, incorporación de informes internos sin previa notificación, etc.; que queda claro que se violó el procedimiento de determinación tributaria que dio como

resultado la Liquidación de Pago objeto del recurso de revisión insinuado por el contribuyente. Sobre la caducidad de la facultad determinadora, por errónea interpretación del segundo inciso del artículo 95 del Código Tributario, dice que el yerro se produce en el numeral 4.4 del considerando CUARTO de la sentencia recurrida, al decir: "...no es posible aplicar para las liquidaciones de pagos, el inciso segundo del artículo 95 del Código Tributario referente a la caducidad del proceso de determinación por suspensión de los actos de determinación, de manera que tal alegación hecha por el actor, es improcedente, toda vez que el procedimiento de las liquidaciones de pago está expresamente señalado en los artículos 199 y 201 del Reglamento de Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno vigente a la época"; que es erróneo de parte del Tribunal de instancia sostener que no es posible aplicar para las liquidaciones de pagos, el inciso segundo del art. 95 del Código Tributario, pues según el propio fallo de la Corte Nacional de Justicia citado por los jueces de instancia, respecto a las liquidaciones de pago, se indica que: "Esta Sala Especializada ha establecido de manera reiterada que ésta es una forma especial de determinación tributaria...". Por lo tanto, si las liquidaciones de pago, son una forma especial de determinación tributaria, por qué razón, entonces, no sería aplicable el segundo inciso del art. 95 del Código Tributario, como lo sostienen los jueces de instancia; que este error en la interpretación de la referida norma de derecho es determinante en la parte dispositiva de la sentencia de mayoría, porque de esta manera se está desconociendo que en este caso operó la caducidad de la facultad determinadora porque se ha verificado que por más de dos ocasiones se suspendió la auditoria tributaria por un término superior a los quince días, hechos éstos que deben ser considerados como ciertos y probados en la sentencia; que este vicio se configura, porque la institución de la caducidad se relaciona con los efectos del transcurso del tiempo sobre la facultad de producir actos administrativos, en

este caso, sobre la facultad de emitir liquidaciones de pago por diferencias en las liquidaciones de impuestos, lo cual obedece a un concepto de seguridad jurídica, asentado en el principio de eficacia y oportunidad en la producción de los actos administrativos, producción ésta que está sujeta obligatoriamente a los plazos señalados en la ley, para el caso el segundo inciso del art. 95 del Código Tributario; que de no ser así y de no acatarse los plazos establecidos en la Ley, los actos carecerían de efecto jurídico alguno.

- 1.3 Como se señaló ut supra, el doctor Juan G. Montero Chávez, Conjuez de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, mediante auto del 20 de enero de 2017, las 11h56, en base a la causal primera del art. 3 de la Ley de Casación, declaró la admisibilidad parcial del recurso de casación interpuesto, por los cargos de errónea interpretación de los arts. 143 y 144, y segundo inciso del art. 95 del Código Tributario; y los arts. 199, 200 y 201 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno; por aplicación indebida del art. 139 del Código Tributario, concediendo a quien posee legitimación pasiva para que lo conteste fundamentadamente en el término de cinco días, conforme lo establece el art. 13 de la Ley de Casación.
- 1.4 En fecha 26 de enero de 2017, la Abg. Karina Lorena Vallejo Bastidas, ofreciendo poder o ratificación de la autoridad demandada, el Director General del Servicio de Rentas Internas, dentro de término, procede a dar contestación al recurso de casación interpuesto por el señor Sergio Enrique Venegas Rivera, manifestando que: a) Respecto a la alegada *errónea interpretación* de los arts. 143 y 144 del Código Tributario, sostiene que para interponer el recurso de revisión, el señor Sergio Enrique Venegas Rivera argumentó que la Administración Tributaria incurrió en errores de hecho y de derecho, por lo que de conformidad con la normativa previamente señalada se ha emitido el

informe jurídico correspondiente, se ha iniciado el sumario y se ha aperturado un término de prueba, que sin embargo el recurrente no ha presentado documentación alguna que justifique el recurso planteado, ni la forma de la determinación de la obligación tributaria; que en consecuencia, lo que ha hecho el TDCT ha sido emitir su sentencia de mayoría verificando el cumplimento al procedimiento respectivo para verificar la legitimidad del acto administrativo impugnado, en razón de lo cual en efecto se ha pronunciado no solo sobre la forma sino sobre el fondo, toda vez que ha evidenciado que el contribuyente no presentó prueba alguna que fundamente la causal invocada del art. 143 y menos alguna (sic) que pudiera justificar que no se siga el procedimiento previsto en el art. 144 del Código Tributario, sin que esto implique confusión sino aplicación de la norma que regula el recurso de revisión; b) En cuanto a la acusación de errónea interpretación del inciso segundo del art. 95 del Código Tributario, manifiesta que pretender aplicar el art. 95 del Código Tributario a procesos determinativos iniciados mediante comunicaciones de diferencias, es jurídicamente improcedente y prácticamente imposible, toda vez que los requerimientos e inspecciones a través de los que se obtiene la información son emitidos previo a la notificación del documento que inicia el proceso de control que en este caso es la comunicación por diferencias en las declaraciones; que con estos antecedentes se puede evidenciar que el TDCT ha interpretado correctamente el inciso segundo del art. 95 del Código Tributario; c) Con relación a la errónea interpretación de los arts. 199, 200 y 201 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno, señala que el ejercicio de la facultad determinadora no está limitado a un único tipo de proceso como aquel que se inicia con una orden de determinación sino que además puede aperturarse con una comunicación de diferencias para lo cual los valores deben de estar ya establecidos, en consecuencia es lógico que previo a ser emitida, la Administración Tributaria haya efectuado requerimientos de información o cualquier otra diligencia que le permita llegar a la correcta determinación de la base imponible sin que estos actos previos de simple administración pudieren afectar el acto determinativo; que en consecuencia existe una correcta aplicación e interpretación de los arts. 199, 200 y 201 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno; d) En lo que se refiere a la indebida aplicación del art. 139 del Código Tributario, dice que el TDCT, al tratar la motivación del acto administrativo, sustentó la resolución de su sentencia en los arts. 76 numeral 7 literal I) y 82 de la Constitución de la República, así como en importantes doctrinas emitidas por los tratadistas Sayagues Laso, García de Entería, Fernando Vásquez, entre otros, y en los arts. 133 y 81 del Código Tributario, y no en el art. 139 de dicho cuerpo legal como pretende confundir el accionante, sino que, lo ha referido para aclarar aún de mejor manera que las concepciones previamente mencionadas respecto de la falta de motivación desembocan en la invalidez de los actos administrativos que se regulan en el mencionado art. 139; que el TDCT ha resuelto sobre la pretensión de nulidad por falta de motivación del acto administrativo en base a normas constitucionales y del Código Tributario y no con el art. 139 del Código Tributario.

1.5 El Tribunal a quo en la sentencia de mayoría recurrida "...rechaza la demanda interpuesta por el señor Sergio Enrique Venegas Rivera, por sus propios derechos, por las razones expuestas en los considerandos cuarto y quinto de esta sentencia, confirmando la legitimidad de la Resolución No. 917012013RREV000167 de 26 de abril de 2013, emitida por el director general del Servicio de Rentas Internas...".

2. JURISDICCION Y COMPETENCIA

2.1 Este Tribunal Especializado es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación, en virtud de las Resoluciones Nos. 004-2012 de 25 de enero de 2012 y 341-2014 de 17 de diciembre de 2014, emitidas por el Pleno del Consejo de la Judicatura; Resoluciones No. 01-2015 y 02-2015 del 28 de enero de 2015, expedidas por el Pleno de la Corte Nacional de Justicia; así como el sorteo que consta en el proceso y en atención a lo previsto en el artículo 184 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador; artículo 185 segunda parte, artículo 1 del Código Orgánico de la Función Judicial y artículo 1 de la Codificación de la Ley de Casación. Conoce además el doctor Juan Montero Chávez, Conjuez Nacional, en virtud del Oficio No. 488-SG-CNJ-ROG de 10 de abril de 2017, en el que el doctor Carlos Ramírez Romero, Presidente de la Corte Nacional de Justicia, le llama en reemplazo de la doctora Ana María Crespo Santos, Jueza de la Sala de lo Contencioso Tributario, con las mismas atribuciones y deberes de la principal.

3. VALIDEZ PROCESAL

3.1 En la tramitación del presente recurso extraordinario de casación, se han observado las solemnidades inherentes a esta clase de impugnaciones y no existe nulidad alguna que declarar.

4. PLANTEAMIENTO DE LOS PROBLEMAS JURÍDICOS A RESOLVER

4.1 El recurrente, según el auto de admisibilidad parcial del recurso de casación, y con sustento en la **causal primera** del art. 3 de la Ley de Casación, formula los siguientes cargos en contra de la sentencia de mayoría dictada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha:

Cargo 1: "Errónea interpretación" de los arts. 143 y 144 del Código Tributario;

Cargo 2: "Errónea interpretación" del inciso segundo del art. 95 Código Tributario:

Cargo 3: "Errónea interpretación" de los arts. 199, 200 y 201 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno; y,

Cargo 4: "Aplicación indebida" del art. 139 del Código Tributario.

5. CONSIDERACIONES Y RESOLUCIÓN DE LOS PROBLEMAS JURÍDICOS PLANTEADOS

5.1 El recurso de casación es de carácter extraordinario, de alta técnica jurídica, formal y excepcional, cuyo principal objetivo es la defensa del *ius constitutionis*, esto es, protege el ordenamiento jurídico imperante a través de la correcta interpretación y aplicación del Derecho, con el propósito de hacer efectivos los principios de seguridad jurídica, legalidad e igualdad en la aplicación de la Ley, mediante dos vías ordenadas: por un lado, la llamada función nomofiláctica de protección y salvaguarda de la norma, y por otro lado la función uniformadora de la jurisprudencia en la interpretación y aplicación del derecho objetivo. Así las cosas, la crítica del recurrente a la sentencia de instancia, para conseguir ser examinada por la Sala de casación, han de tener por objeto las consideraciones de ésta, que constituyan la *ratio decidendi* del fallo.

5.2 El casacionista interpone su recurso con fundamento en la **causal primera** del art. 3 de la Ley de Casación, que indica:

"1ra. Aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, en la sentencia o auto, que hayan sido determinantes en su parte dispositiva".

Esta causal es conocida en la doctrina como la violación directa de la Ley y que de configurarse el yerro jurídico de la sentencia la misma debe ser corregida. La causal tiene como limitante la revaloración de las pruebas y debe ser planteada a partir de los hechos probados en la sentencia. Para que se constituya la misma 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; esta violación puede estar dada por aplicación indebida que se presenta cuando entendida rectamente la norma se la aplica sin ser pertinente al asunto que es materia de la decisión, es decir el juez hace obrar la norma a una situación no prevista o regulada por ella; la falta de aplicación, en cambio, es la omisión que realiza el juzgador en la utilización de las normas o preceptos jurídicos que debían aplicarse a una situación concreta, conduciendo a un error grave en la decisión final; mientras que 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. La invocación de la causal conlleva que la Sala de Casación verifique si la sentencia emitida por el Tribunal a quo riñe con el derecho (error in iudicando); es decir, que los hechos sobre los que se discutió en la Sala de instancia han sido dados por ciertos y aceptados por las partes procesales, por lo que, no se podrán volver a analizar las pruebas presentadas por las partes dentro de la instancia.

5.3 El recurrente acusa a la sentencia de mayoría de incurrir en la errónea interpretación y la aplicación indebida de las normas de derecho señaladas

en el numeral 4.1 del presente fallo, cargos 1, 2, 3 y 4, al amparo de la causal primera del art. 3 de la Ley de Casación, cuyos textos son los siguientes:

CÓDIGO TRIBUTARIO

- "Art. 143.- Causas para la revisión.- El Director General del Servicio de Rentas Internas, en la administración tributaria central y los prefectos provinciales y alcaldes, en su caso, en la administración tributaria seccional y las máximas autoridades de la administración tributaria de excepción, tienen la potestad facultativa extraordinaria de iniciar, de oficio o por insinuación debidamente fundamentada de una persona natural o jurídica, que sea legítima interesada o afectada por los efectos jurídicos de un acto administrativo firme o resolución ejecutoriada de naturaleza tributaria, un proceso de revisión de tales actos o resoluciones que adolezcan de errores de hecho o de derecho, en los siguientes casos:
- 1. Cuando hubieren sido expedidos o dictados con evidente error de hecho o de derecho, verificados y justificados según informe jurídico previo. En caso de improcedencia del mismo, la autoridad competente ordenará el archivo del trámite;
- 2. Cuando con posterioridad aparecieren documentos de valor trascendental ignorados al expedirse el acto o resolución de que se trate;
- 3. Cuando los documentos que sirvieron de base fundamental para dictar tales actos o resoluciones fueren manifiestamente nulos, en los términos de los artículos 47 y 48 de la Ley Notarial, o hubieren sido declarados nulos por sentencia judicial ejecutoriada;
- 4. Cuando en igual caso, los documentos, sean públicos o privados, por contener error evidente, o por cualquiera de los defectos señalados en el artículo 167 del Código de Procedimiento Civil, o por pruebas posteriores, permitan presumir, grave y concordantemente, su falsedad;
- 5. Cuando habiéndose expedido el acto o resolución, en virtud de prueba testimonial, los testigos hubieren sido condenados en sentencia judicial ejecutoriada, por falso

testimonio, precisamente por las declaraciones que sirvieron de fundamento a dicho acto o resolución; y,

6. Cuando por sentencia judicial ejecutoriada se estableciere que, para dictar el acto o resolución materia de la revisión, ha mediado delito cometido por funcionarios o empleados públicos que intervinieron en tal acto o resolución."

"Art. 144.- Tramitación del recurso.- Cuando la autoridad competente tuviere conocimiento, por cualquier medio, que en la expedición de un acto o resolución se ha incurrido en alguna de las causales del artículo anterior, previo informe del Departamento Jurídico, si lo hubiere, o de un abogado designado para el efecto, dispondrá la instauración de un expediente sumario con notificación a los interesados, siempre y cuando se trate de cuestiones que requieran de la presentación o actuación de pruebas. Si el recurso se refiere a cuestiones de puro derecho no se requerirá la apertura del referido expediente sumario. El sumario concluirá dentro del término fijado por la administración tributaria el cual no será menor a cinco días ni mayor a veinte días, dentro de los cuales se actuarán todas las pruebas que disponga la administración o las que presenten o soliciten los interesados."

"Art. 95.- Interrupción de la caducidad.- Los plazos de caducidad se interrumpirán por la notificación legal de la orden de verificación, emanada de autoridad competente.

Se entenderá que la orden de determinación no produce efecto legal alguno cuando los actos de fiscalización no se iniciaren dentro de 20 días hábiles, contados desde la fecha de notificación con la orden de determinación o si, iniciados, se suspendieren por más de 15 días consecutivos. Sin embargo, el sujeto activo podrá expedir una nueva orden de determinación, siempre que aun se encuentre pendiente el respectivo plazo de caducidad, según el artículo precedente.

Si al momento de notificarse con la orden de determinación faltare menos de un año para que opere la caducidad, según lo dispuesto en el artículo precedente, la interrupción de la caducidad producida por esta orden de determinación no podrá extenderse por más de un año contado desde la fecha en que se produjo la

interrupción; en este caso, si el contribuyente no fuere notificado con el acto de determinación dentro de este año de extinción, se entenderá que ha caducado la facultad determinadora de la administración tributaria.

Si la orden de determinación fuere notificada al sujeto pasivo cuando se encuentra pendiente de discurrir un lapso mayor a un año para que opere la caducidad, el acto de determinación deberá ser notificado al contribuyente dentro de los pertinentes plazos previstos por el artículo precedente. Se entenderá que no se ha interrumpido la caducidad de la orden de determinación si, dentro de dichos plazos el contribuyente no es notificado con el acto de determinación, con el que culmina la fiscalización realizada."

- "Art. 139.- Invalidez de los actos administrativos.- Los actos administrativos serán nulos y la autoridad competente los invalidará de oficio o a petición de parte, en los siguientes casos:
- 1. Cuando provengan o hubieren sido expedidos por autoridad manifiestamente incompetente; y,
- 2. Cuando hubieren sido dictados con prescindencia de las normas de procedimiento o de las formalidades que la ley prescribe, siempre que se haya obstado el derecho de defensa o que la omisión hubiere influido en la decisión del reclamo."

REGLAMENTO A LA LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO

- "Art. 199.- Diferencias de Pagos.- El Servicio de Rentas Internas notificará a los contribuyentes sobre las diferencias de pagos que se hayan detectado en las declaraciones del propio contribuyente, por las que se detecte que existen diferencias por concepto de impuestos, multas o intereses a favor del Fisco y los conminará para que presenten las respectivas declaraciones sustitutivas y cancelen las diferencias en un plazo no mayor a quince días contados a partir de la fecha de la notificación."
- "Art. 200.- Orden de Cobro.- Si dentro del plazo señalado en el artículo anterior, el contribuyente no hubiere presentado la declaración sustitutiva, el Servicio de Rentas

Internas procederá a emitir la correspondiente "Liquidación de Pago por Diferencias en la Declaración" y dispondrá su notificación y cobro inmediato, incluso por la vía coactiva, sin perjuicio de las acciones penales a que hubiere lugar, si se tratare de impuestos percibidos o retenidos."

"Art. 201.- Cruce de Información.- Si al confrontar la información de las declaraciones del contribuyente con otras informaciones proporcionadas por el propio contribuyente o por terceros, el Servicio de Rentas internas detectare la omisión de ingresos, exceso de deducciones o deducciones no permitidas por la ley o cualquier otra circunstancia que implique diferencias de impuestos, multas o intereses a favor del Fisco, comunicará al contribuyente cominándole a que presente la correspondiente declaración sustitutiva, en el plazo no mayor a quince días, si dentro de tal plazo el contribuyente no hubiere presentado la declaración sustitutiva, el Servicio de Rentas Internas procederá a emitir la correspondiente Liquidación de Pago por Diferencias en la Declaración" y dispondrá su notificación y cobro inmediato, incluso por la vía coactiva, sin perjuicio de las acciones penales a que hubiere lugar, si se tratare de impuestos percibidos o retenidos."

5.4 Con respecto a los vicios alegados por el casacionista, el autor Luis Armando Tolosa Villabona, expone: En lo concerniente con la aplicación indebida, señala que este vicio consiste "...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 contempla"; y que el vicio de "errónea interpretación" de una norma de derecho, doctrinariamente, "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". (Tolosa Villabona, Luis Armando, Teoría y Técnica de la Casación, 2008, Bogotá - Colombia, Ediciones Doctrina y Ley Ltda. pp. 359 y 361); es decir, le corresponderá a la Corte de Casación verificar si el Tribunal a quo ha incurrido en los vicios alegados por el recurrente tomando en cuenta los hechos dados por ciertos en el proceso, y de configurarse tales yerros, la Sala de Casación deberá ineludiblemente casar la sentencia.

- 5.5 El cuestionamiento principal que formula el recurrente es que en la sentencia de mayoría recurrida el Tribunal *a quo* incurre en los vicios de *errónea interpretación* de los arts. 143, 144, y segundo inciso del art. 95 Código Tributario; y, de los arts. 199, 200 y 201 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno; a más de la *aplicación indebida* del art. 139 del Código Tributario. Al respecto, para resolver los problemas jurídicos planteados, esta Sala Especializada realiza las siguientes consideraciones:
- 5.5.1 Sobre la errónea interpretación de los arts. 143 y 144 del Código Tributario, el casacionista dice que en el considerando CUARTO, numerales 4.1 y 4.2 de la sentencia de mayoría recurrida, el Tribunal de instancia incurre en un yerro de hermenéutica al interpretar los citados artículos, atribuyéndoles un sentido y alcance que no tienen, porque el Tribunal confunde la naturaleza del recurso de revisión al señalar que le correspondía al recurrente justificar en cómo la liquidación de pago había incurrido en errores de hecho y de derecho, y que al no haber presentado el actor documento alguno en respaldo de la observación respecto a la forma en la cual fue determinada la obligación tributaria, mal pudieron entrar a analizar las glosas establecidas en la liquidación de pago levantada a cargo del actor; que queda claro entonces el yerro jurídico ya que es conocido por todos que en un procedimiento

administrativo de revisión no se discute la obligación tributaria y menos las glosas establecidas en el acto determinativo, que lo que se discute es la legalidad del acto impugnado; que lo que correspondía al Tribunal de instancia era revisar el acto firme o ejecutoriado y, en base a la causal o causales de revisión previstas en el art. 143 del Código Tributario, y de acuerdo al trámite establecido en el artículo 144 ibídem, realizar el control de legalidad de los antecedentes o fundamentos de la resolución impugnada, pronunciándose no solo sobre la forma sino también sobre las cuestiones de fondo del acto impugnado, en base a las causales de revisión; que el Tribunal interpreta erróneamente las citadas normas de derecho al sostener que no se ha presentado prueba alguna respecto de los ingresos, costos y gastos, del contribuyente, a través de registros contables y demás documentación de respaldo, ni en el recurso de revisión planteado, ni en su tramitación, cuando esa no es la finalidad del recurso de revisión insinuado por el particular o contribuyente. Sobre el tema, <u>el Tribunal a quo</u> en el considerando CUARTO, numerales 4.1 y 4.2, a fojas 828 vta., y 829 de la sentencia de mayoría recurrida, dice: "CUARTO.- 4.1.- Al ser el acto impugnado en esta acción la resolución No. 91712013RREVE000167 de 26 de abril de 2013, y correspondiéndole a este tribunal analizar si la misma es legitima o no, es necesario tomar en cuenta que, el art. 143 del Código Tributario vigente a la época sobre el recurso de revisión señalaba: "(....)". A fojas 451 a 454 consta el escrito a través del cual el actor insinuó su recurso de revisión en el que acusa básicamente errores de derecho más que de hecho, pues sus acusaciones se basan en la alegación de caducidad, nulidad de la determinación tributaria al no haberse observado el debido proceso señalado en el Código Tributario y demás normas tributarias aplicables, por lo que considera que el proceso de determinación iniciado en su contra, es ilegal. A fojas 449 a 450 se observa el informe jurídico previo emitido con oficio No. NAC-RRVOJP111-00615 de 06 de octubre de 2011 a través del cual se justifica el inicio del sumario y se considera oportuno abrir el término de prueba por 10 días para que el recurrente presente las pruebas necesarias en respaldo de su recurso. 4.2.-Sobre la legitimidad y ejecutoriedad de los actos administrativos. - A fojas 5 a 9 obra la resolución impugnada, de cuyo texto puede extraerse que en la tramitación del recurso se observó lo establecido en el artículo 144 del Código Tributario, por lo que se desprende tanto del acto como del expediente administrativo agregado al proceso que una vez abierto el sumario, la autoridad tributaria le concedió 10 días al actor para que presente las pruebas que consideraba necesarias a fin de argumentar los errores de hecho y de derecho constantes en la liquidación de pago, término dentro del cual el actor no presentó ninguna prueba en justificación de sus asertos. Siendo la liquidación de pago No1020090200068 por diferencias en la declaración de impuesto a la renta del período fiscal 2005 un acto administrativo firme y ejecutoriado, por ende, revestido de la calidad de legitimidad y ejecutoriedad y por tanto llamado a cumplirse, al amparo de lo establecido en el artículo 82 del Código Tributario, le correspondía al recurrente justificar en cómo la liquidación de pago había incurrido en errores de hecho y de derecho y si por tanto observaba la forma en la cual sus ingresos, costos y gastos habían sido determinados, sin duda alguna y correspondía demostrar la falta de legitimidad de la liquidación al no haberse considerado sus registros contables y demás documentación de respaldo, situación que no se evidencia ni del recurso de revisión planteado, ni de su tramitación, al no haber presentado el actor documento alguno en respaldo de las observaciones respecto a la forma en la cual fue determinada la obligación tributaria; razón por la cual este tribunal, mal puede entrar a analizar las glosas establecidas en la liquidación de pago levantada a cargo del actor, pues no se le es posible cambiar ese grado de ejecutividad que ha alcanzado la liquidación de pago". Ahora bien, esta Sala Especializada para

resolver el cargo considera: i) En la propia sentencia (fs. 829 de los autos) se reconoce que lo que impugna el señor Sergio Enrique Venegas es la Resolución No. 91712013RREVE000167 de 26 de abril de 2013, expedida por el Director General del Servicio de Rentas Internas, y que el actor insinúo su recurso de revisión en el que acusa básicamente errores de derecho más que de hecho, pues sus acusaciones se basan en la alegación de caducidad, nulidad de la determinación tributaria, etc. De tal manera que, siendo éste un hecho probado en la sentencia, la Sala juzgadora no podía sostener lo expuesto en líneas anteriores, esto es pretender que el recurrente justifique cómo la liquidación de pago había incurrido en errores de hecho y de derecho y la forma en la cual sus ingresos, costos y gastos habían sido determinados; y, tampoco afirmar que le correspondía demostrar la falta de legitimidad de la liquidación al no haberse considerado sus registros contables y demás documentación de respaldo. De tal manera que, sostener que no se evidencia ni del recurso de revisión planteado, ni de su tramitación, documento alguno en respaldo de la observación respecto a la forma en la cual fue determinada la obligación tributaria, es un criterio erróneo del juzgador de instancia que desnaturaliza las características que son propias de la esencia del recurso de revisión, pues como lo sostiene José Vicente Troya Jaramillo éste "...Se trata de un recurso extraordinario por cuanto se lo puede incoar contra actos administrativos firmes o resoluciones ejecutoriadas, en base a causales preestablecidas por la ley. No es una alzada administrativa, ni tampoco un pedido de anulación o revocación. Constituye un arbitrio mediante el cual la máxima autoridad efectúa la labor de contralor respecto de los actos emitidos por sus subordinados, particularmente cuando se ejercita la actividad revisora de modo oficioso". (Manual de Derecho Tributario, Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito, 2014, pp. 295 - 296). En efecto, el recurso de revisión procede en contra de actos firmes o resoluciones ejecutoriadas de naturaleza

tributaria que adolezcan de errores de hecho o de derecho, al tenor de lo previsto en el art. 143 del Código Tributario. Luego, ante la impugnación judicial de la resolución que declara la improcedencia de la revisión, a la Sala de instancia le correspondía revisar si dicha declaratoria fue apegada a derecho, luego de lo cual, si se advertía la existencia del vicio, podía entrar a analizar las causas alegadas para la revisión que no pueden ser otras que las expresamente previstas en el citado art. 143 del Código Tributario. De acuerdo a lo prescrito en el art. 144 ibídem, si el recurso se refiere a cuestiones de puro derecho, como ocurre en el presente caso, no se requerirá la apertura del expediente sumario ni la concesión de término de prueba. Dicho en otras palabras, la finalidad del recurso de revisión en materia tributaria no es la de presentar las pruebas para justificar la forma en la cual fue determinada la obligación tributaria, sino que constituye un mecanismo de tutela, que en términos generales, supone el control de la aplicación adecuada de las leyes. En tal virtud, en la especie, sí se configura el vicio de errónea interpretación de los arts. 143 y 144 del Código Tributario.

5.5.2 Con relación a la errónea interpretación del inciso segundo del art. 95 Código Tributario, el recurrente manifiesta que este vicio se encuentra en el considerando CUARTO, numeral 4.4 de la sentencia de mayoría recurrida, ya que según dice es erróneo de parte del Tribunal sostener que no es posible aplicar para las liquidaciones de pagos este inciso, cuando la propia Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia ha establecido de manera reiterada que las liquidaciones de pago son una forma especial de determinación tributaria. Frente a esta acusación, la Sala juzgadora, en el numeral 4.4 del considerando CUARTO de la sentencia de mayoría recurrida, señaló: "4.4.- Sobre la caducidad de la facultad determinadora.- Teniendo en cuenta que el proceso de determinación efectuado al actor corresponde al de verificación complementaria o enmienda

de las declaraciones de los contribuyentes, no es posible aplicar para las liquidaciones de pagos, el inciso segundo del artículo 95 del Código Tributario referente a la caducidad del proceso de determinación por suspensión de los actos de determinación, de manera que tal alegación hecha por el actor, es improcedente, toda vez que el procedimiento de las liquidaciones de pago está expresamente señalado en los artículos 199 y 201 del Reglamento de Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno vigente a la época...". Este Tribunal de Casación, para resolver el cargo considera: i) La Liquidación de Pago por Diferencias en Declaraciones según lo ha determinado en varios fallos esta Sala Especializada (Recursos Nos. 322-2010; 399-2010; 417-2010) es una forma especial de determinación de obligaciones tributarias, razón por la cual, en el presente caso, no está en discusión lo alegado por el recurrente de que éste es un procedimiento especial de determinación; ii) La caducidad, según el autor José Javier Jarrín Barragán, "es una figura propia de la gestión tributaria de aplicación general dentro del sistema tributario ecuatoriano que consiste en la pérdida o extinción de la facultad de la administración tributaria, por el transcurso del tiempo, a causa de la naturaleza del derecho, al no haberla ejercido dentro del lapso precisado y que está supeditada a interrupción y suspensión. Es una institución que se encuentra intimamente vinculada al ejercicio de la facultad determinadora"; es decir no cabe ninguna duda que la caducidad es una figura jurídica que está directamente vinculada a la acción determinadora de la administración tributaria, y por lo tanto puede interrumpirse o suspenderse; iii) Sobre la interrupción de la caducidad en el caso de liquidaciones de pagos por diferencias en declaraciones, esta Sala Especializada en el recurso No. 363-2009, ha dicho: "CUARTO.- El art. 95 del COT dice en el inciso primero: Los plazos de caducidad se interrumpirán por la notificación legal de la orden de verificación, emanada de autoridad competente. Este enunciado ha permanecido inmutado desde la expedición del

Código Tributario que comenzó a regir en enero de 1976. A la sazón, no se había puesto en práctica el sistema de años recientes, de conminar a que los sujetos pasivos presenten declaraciones sustitutivas, lo cual es pertinente dentro de la amplia facultad fiscalizadora y de control de que se encuentra imbuida la Administración. La cuestión propuesta por la Empresa, que se debe dilucidar, es si esa conminación interrumpe o no el plazo de caducidad. QUINTO .- El art. 14 inciso segundo del COT dice a la letra: 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. Se infiere de esta norma, que en el ámbito tributario procede la interpretación analógica, salvo casos singulares previstos. Lo atinente a plazos, no es materia forzosa de ley. Así ha quedado evidenciado en numerosas normas reglamentarias. SEXTO.- El propósito de que antes de que concluya el plazo de caducidad, conozca el sujeto de la actividad fiscalizadora inmerso en la disposición transcrita del art. 95, se cumple también en las normas que prevén la notificación de la conminación de la referencia. En consecuencia se estima que con la notificación que hace la administración al sujeto pasivo para que presente una declaración sustitutiva se interrumpe la caducidad"; de esta forma queda claro que si es posible aplicar para las liquidaciones de pagos el artículo 95 del Código Tributario, puesto que en el ámbito tributario procede la interpretación analógica, de tal manera que la notificación efectuada al sujeto pasivo con la Comunicación de Diferencias si interrumpe la caducidad, y por ende, bajo este mismo criterio, los actos de fiscalización que realiza la Administración Tributaria para verificar. complementar o enmendar las declaraciones de los contribuyentes o responsables, si pueden suspenderse en los términos previstos en el inciso segundo del art. 95 del Código Tributario, siendo éste el razonamiento interpretativo lógico de la norma invocada que nos orienta a establecer, desde

el punto de vista fiscal, que el ejercicio de la facultad determinadora en los casos de Liquidaciones de Pagos por Diferencias en las Declaraciones se enmarca en el ámbito jurídico de la determinación directa, aunque en este caso tal determinación opera de manera inmediata y sin trámite previo y como efecto inmediato de las omisiones o errores que la Administración haya detectado a través del cruce de información en las declaraciones presentadas, por lo que el razonamiento de la Sala de instancia de que no es posible aplicar para las liquidaciones de pagos, el inciso segundo del art. 95 del Código Tributario referente a la caducidad del proceso de determinación por suspensión de los actos de determinación, es totalmente errado, ya que dicha norma no hace ninguna distinción o exclusión de su aplicación en este procedimiento especial de determinación tributaria. En consecuencia, en el presente caso, el Tribunal a quo si incurre en el vicio alegado por el recurrente.

5.5.3 En relación con el cargo de errónea interpretación de los arts. 199, 200 y 201 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno, el casacionista alega que el Tribunal de instancia en el numeral 4.3 del considerando CUARTO de la sentencia recurrida, considera que la actuación del Servicio de Rentas Internas se ajusta a la normativa tributaria aplicable al ejercicio fiscal 2005; que sin embargo el propio tribunal reconoce en su fallo de mayoría que, cuando la determinación obedece a una comunicación de diferencias, el procedimiento a seguirse era el contemplado en los artículos 199, 200 y 201 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno; que por lo tanto, los jueces de instancia incurren en el yerro jurídico de hermenéutica jurídica al interpretar erróneamente dichas normas al decir que "...la actuación del Servicio de Rentas Internas se ajusta a la normativa tributaria aplicable al ejercicio fiscal, de manera que, todo el proceso de requerimientos de información, cruces de información, exhibiciones contables y demás actos ejecutados y descritos en la resolución impugnada, se ajustan a este proceso de yerificación,

complementación o enmienda de las declaraciones de los contribuyentes", pues ese no es el procedimiento que debía seguirse en el caso de Liquidaciones de Pago por Diferencias en las Declaraciones. Al respecto, esta Sala Especializada para resolver el cargo considera: i) Es importante iniciar este análisis reiterando que la Liquidación de Pago por Diferencias en Declaraciones es en efecto, un procedimiento especial de determinación de obligaciones tributarias, procedimiento que en el presente caso no está en discusión pues el cuestionamiento del recurrente a la sentencia del Tribunal de instancia está orientado a los actos de fiscalización ejecutados y descritos en la resolución impugnada; ii) Consta en la sentencia de mayoría impugnada (fs. 830 vta. de los autos) que al ser el proceso de determinación una facultad reglada, la normativa aplicable en el ejercicio fiscal 2005, sobre las diferencias de pagos era la contemplada en los artículos 199, 200 y 201 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno, que tienen relación con el procedimiento que debía seguir el Servicio de Rentas Internas en el caso de diferencias en las declaraciones; iii) El Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, publicado en el Suplemento del Registro Oficial No. 484 del 31 de diciembre del 2001, establecía el procedimiento legal en caso de detectarse diferencias en las declaraciones de los contribuyentes, de la siguiente manera: Art. 199.- Diferencias de pagos.- El Servicio de Rentas Internas notificará a los contribuyentes sobre las diferencias de pagos que se hayan detectado en las declaraciones del propio contribuyente, por las que se detecte que existen diferencias por concepto de impuestos, multas o intereses a favor del Fisco y los conminará para que presenten las respectivas declaraciones sustitutivas y cancelen las diferencias en un plazo no mayor a quince días contados a partir de la fecha de la notificación. Art. 200.- Orden de cobro.- Si dentro del plazo señalado en el artículo anterior, el contribuyente no hubiere presentado la declaración sustitutiva, el Servicio de Rentas Internas procederá a emitir la correspondiente "Liquidación de Pago por Diferencias en la Declaración" y dispondrá su notificación y cobro inmediato, incluso por la vía coactiva, sin perjuicio de las acciones penales a que hubiere lugar, si se tratare de impuestos percibidos o retenidos. Art. 201.- Cruce de información.- Si al confrontar la información de las declaraciones del contribuyente con otras informaciones proporcionadas por el propio contribuyente o por terceros, el Servicio de Rentas Internas detectare la omisión de ingresos, exceso de deducciones o deducciones no permitidas por la ley o cualquier otra circunstancia que implique diferencias de impuestos, multas o intereses a favor del Fisco, comunicará al contribuyente cominándole a que presente la correspondiente declaración sustitutiva, en el plazo no mayor a quince días. Si dentro de tal plazo el contribuyente no hubiere presentado la declaración sustitutiva, el Servicio de Rentas Internas procederá a emitir la correspondiente "Liquidación de Pago por diferencias en la Declaración" y dispondrá su notificación y cobro inmediato, incluso por la vía coactiva, sin perjuicio de las acciones penales a que hubiere lugar, si se tratare de impuestos percibidos o retenidos; es decir el procedimiento; iv) En el presente caso, queda evidenciado que el Tribunal de instancia interpretó erróneamente lo dispuesto en los artículos 199, 200 y 201 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno vigente a la época, puesto que concluye que la actuación del Servicio de Rentas Internas se ajusta a la normativa tributaria aplicable en el ejercicio fiscal 2005, considerando que en este procedimiento especial de determinación por diferencias en declaraciones procedían los requerimientos de información, cruces de información, exhibiciones contables y demás actos ejecutados y descritos en la resolución impugnada, cuando del texto de las mencionadas normas de derecho lo único que procedía es que el Servicio de Rentas Internas notifique al contribuyente con la comunicación de diferencias, conminándole para que presente la respectiva declaración sustitutiva y cancele las diferencias

en un plazo no mayor a quince días; si el contribuyente no hubiere presentado la declaración sustitutiva, el SRI debía proceder a emitir la correspondiente "Liquidación de Pago por Diferencias en la Declaración, disponiendo su notificación y cobro inmediato, siendo la única actuación fiscalizadora posible el cruce de información que consistía en confrontar la información de las declaraciones del contribuyente con otras informaciones proporcionadas por el propio contribuyente o por terceros, de tal manera que la autoridad tributaria actuante no tenía atribución para disponer requerimientos de información, exhibiciones contables, notificaciones con preventivas de clausura. notificaciones de comparecencia ante el SRI bajo prevenciones legales, solicitudes de rectificación de declaraciones de impuestos, requerimientos para que se proceda al pago inmediato de impuestos, solicitudes de exhibiciones contables, realización de inspecciones contables, requerimientos de información de terceros, notificación con preventivas de sanción, incorporación de informes internos y demás actos ejecutados y descritos en la resolución impugnada, como sostiene y convalida la Sala juzgadora, pues siendo una actividad reglada dichos actos de fiscalización no se ajustan a este proceso de determinación practicado por la Administración a través de la Liquidación de Pago por Diferencias en las Declaraciones. En tal virtud, si se configura el cargo invocado por el recurrente de errónea interpretación de los arts. 199, 200 y 201 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno.

5.5.4 Respecto al cargo de aplicación indebida del art. 139 del Código Tributario, el recurrente sostiene que el Tribunal de instancia en el numeral 4.3 del considerando CUARTO de la sentencia recurrida aplica esta norma para afirmar que el acto impugnado se encuentra motivado, confundiendo de esta forma entre la nulidad del acto por falta de motivación con la invalidez del acto por falta de competencia y/o por haberse dictado con prescindencia de las normas de procedimiento o de las formalidades que la ley prescribe, siempre

que se haya obstado el derecho a la defensa o que la omisión hubiere influido en la decisión del reclamo. Añade que su pretensión fue la que se declare la nulidad de la resolución impugnada por falta de motivación con sustento en lo dispuesto por el artículo 76.7 letra I) de la Constitución, en concordancia con el artículo 81 del Código Tributario, y no su invalidez por razones de incompetencia o prescindencia de las normas de procedimiento; que por lo tanto, al concluir que la resolución impugnada es legítima con sustento en el artículo 139 del Código Tributario, el Tribunal a quo incurre en el vicio de aplicación indebida de dicha disposición legal, lo cual ha sido determinante en la decisión judicial. Al respecto, para resolver el cargo, esta Sala Especializada considera: i) Consta en la sentencia de mayoría impugnada (fs. 829 vta. – 830) que el Tribunal de instancia se ha pronunciado sobre la motivación del acto administrativo en los siguientes términos: "...En lo que respecta a la motivación que debe tener todo acto administrativo emanado de la Administración Pública, ésta no debe limitarse a establecer los hechos y enmarcarlos en la respectiva figura jurídica, sino que también debe razonar, bajo un proceso lógico-jurídico, la aplicación del abstracto de la norma al caso concreto y explicar su relación y pertinencia (...). Más adelante, luego de referirse a varios criterios doctrinales sobre la motivación de los actos administrativos, concluye señalando que: "Todas estas concepciones respecto de la motivación de los actos administrativos, generan a su vez implicaciones relacionadas con la carencia de motivación del acto, que se resumen, en materia tributaria, en lo que indicaba el artículo 139 ibídem, cuando se refería a la invalidez de los actos administrativos..."; es decir, con fundamento en esta norma de derecho la Sala juzgadora afirma que el acto es legítimo; ii) El artículo 139 del Código Tributario se refiere a los casos de invalidez de los actos administrativos que pueden declarados por la autoridad competente cuando provengan o hubieren sido expedidos por autoridad manifiestamente incompetente; y, cuando hubieren

sido dictados con prescindencia de las normas de procedimiento o de las formalidades que la ley prescribe, siempre que se haya obstado el derecho de defensa o que la omisión hubiere influido en la decisión del reclamo. En este contexto, el art. 139 del Código Tributario no es aplicable para caso de nulidad de los actos administrativos por falta de motivación que pueden ser declarada por la o por el juzgador cuando en las resoluciones no se enuncien las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho, con fundamento en lo dispuesto por el artículo 76, numeral 7, literal I) de la Constitución de la República, en concordancia con lo previsto en el artículo 81 del Código Tributario. Por lo tanto, en la especie, sí se configura el vicio de *aplicación indebida* del art. 139 del Código Tributario.

6. DECISIÓN

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

7. SENTENCIA

7.1 CASAR la sentencia de mayoría dictada el 7 de octubre del 2016, las 14h53, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha; y, en tal virtud declarar la invalidez de la resolución No. 917012013RREV000167 de 26 de abril de 2013 emitida por el Director General del Servicio de Rentas Internas, así como de su antecedente la Liquidación de Pago por Diferencias en la Declaración

No. 1020090200068, por impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2005, expedida el 30 de marzo del 2009 por el Director Regional Norte del Servicio de Rentas Internas.

7.2 Sin costas.

7.3 Comuníquese, publíquese y devuélvase a Ja/Sala de origen.

Dr. José Luis Terán Suárez

min

JUEZ NACIONAL

Dra. Maritza Fatiana Pérez Valencia

Dr. Juan Montero Chávez

JUEZA NACIONAL (V.S.)

CONJUEZ NACIONAL

Certifico .-

Ab. Alejandra Merales Navarrete

SECRETARIA RELATORA

VOTO SALVADO DE LA DRA: MARITZA TATIANA PÉREZ VALENCIA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA DEL ECUADOR SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO JUEZA PONENTE: DRA. MARITZA TATIANA PÉREZ VALENCIA

ACTOR: SERGIO ENRIQUE VENEGAS RIVERA

(RECURRENTE)

DEMANDADO: DIRECTOR GENERAL DEL SERVICIO DE RENTAS

INTERNAS

Quito, viernes 19 de mayo del 2017, las 11h47.-

VISTOS: Composición del Tribunal: La doctora Maritza Tatiana Pérez Valencia, Jueza Nacional, conoce del presente recurso, conforme la Resolución N° 004-2012 de 25 de enero de 2012, emitida por el Consejo de la Judicatura. También conocen de la presente causa: el doctor José Luis Terán Suárez, Juez Nacional, de conformidad con las Resoluciones N°s 341-2014 de 17 de diciembre de 2014 expedida por el Pleno del Consejo de la Judicatura y N°s 01-2015 y 02-2015 de 28 de enero de 2015, emitidas por el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, y el Dr. Juan Montero Chávez, Conjuez Nacional, de acuerdo al oficio Nº 488-SG-CNJ-ROG de 10 de abril de 2017 emitido por el Presidente de la Corte Nacional de Justicia, en atención al artículo 174 del Código Orgánico de la Función Judicial. -------

I.- ANTECEDENTES

- 1.3.- Argumentos del recurrente: El casacionista al fundamentar su recurso de casación en la causal primera del artículo 3 de la Ley de Casación, ha argumentado lo siguiente: a) En lo atinente a la supuesta errónea interpretación de los artículos 143, 144 del Código Tributario, el

recurrente manifiesta que en el considerando Cuarto de la sentencia se les otorga a estas normas un alcance que no tienen, y a pesar de que los jueces de instancia señalan que el escrito de insinuación del recurso de revisión contiene un señalamiento acusatorio de errores de derecho más que de hecho, al tomar su decisión indican que el actor debía justificar tales situaciones, es decir en cómo la liquidación de pago había incurrido en errores de hecho y de derecho. Manifiestan que confunden la naturaleza del recurso de revisión que tiene como objeto corregir o subsanar los errores o vicios de fondo o de forma que contuviere el acto recurrido. b) En lo relacionado a la supuesta aplicación indebida del artículo 139 del Código Tributario, el recurrente indica que el tribunal de instancia confunde la falta de motivación del acto impugnado con la causal de invalidez del acto por falta de competencia o por haberse dictado el acto con prescindencia de las normas de procedimiento o de las formalidades que la Ley prescribe siempre que se hava obstado el derecho a la defensa. Que en su demanda una de sus pretensiones fue que se declare la nulidad del acto impugnado por falta de motivación del acto impugnado de conformidad con lo que dispone el artículo 76 literal l de la Constitución de la República en concordancia con el artículo 81 del Código Tributario, pues el acto impugnado no contiene normas o principios jurídicos que justifiquen el actuar del señor Director del Servicio de Rentas Internas. En virtud de lo expuesto señala que el Tribunal de instancia no debió aplicar el artículo el artículo 139 del Código Tributario. c) El argumento que utiliza para denunciar el vicio de errónea interpretación de los artículos 199, 200 y 201 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno indica que el procedimiento de liquidación de pago es una forma especial de determinación tributaria que debe seguir el procedimiento establecido en los artículos 199, 200 y 201 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario

Interno vigente en el año 2005, como lo acepta el propio Tribunal de instancia en su sentencia de mayoría. Que cada caso existe un procedimiento reglado, que garantiza el derecho al debido proceso que impide la discrecionalidad y arbitrariedad de la administración Tributaria. Que en el presente caso la determinación no operó de manera inmediata puesto que habría iniciado el 19 de junio de 2006 y culminó el 30 de marzo de 2009, pues el presente caso no se inició con la Comunicación de Diferencias sino con un trámite previo que duró seis meses, pues la comunicación de diferencias se emitió el 5 de diciembre de 2007. d) Finalmente en lo relacionado a la supuesta errónea interpretación del artículo 95 del Código Tributario, el recurrente discrepa de la conclusión que arriba el Tribunal de instancia en el punto 4.4 de la sentencia, pues a su parecer el segundo inciso del artículo 95 del Código Tributario si es aplicable a los procesos de liquidaciones de pago, al ser éstas por esencia un tipo especial de determinación, y que este error ha hecho que el Tribunal de instancia se desconoce que ha operado la caducidad de la facultad determinadora por cuanto se habría suspendido la auditoría por un término superior a quince días. En virtud de estos argumentos que han sido los únicos admitidos a trámite, solicita se case la sentencia recurrida.-

II.- CUESTIONES PROCEDIMENTALES PREVIAS E IDENTIFICACIÓN DE LA PROBLEMÁTICA A RESOLVER

- 2.1.- Competencia: Esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario es competente para conocer y pronunciarse sobre el recurso de casación, en virtud de lo establecido en los artículos 184, numeral 1 de la Constitución de la República, 185, segundo inciso, numeral 1 del Código Orgánico de la Función Judicial, y 1 de la Ley de Casación.
- **2.2.- Validez:** En la tramitación de este recurso extraordinario de casación, se han observado las solemnidades inherentes a esta clase de impugnaciones, y no existe nulidad alguna que declarar. ------

A ¿En la sentencia de instancia, se configura la causal primera del artículo 3 de la Ley de Casación, al supuestamente existir errónea interpretación de los artículos 143, 144 y segundo inciso del artículo 95 del Código Tributario, 199, 200 y 201 del Reglamento de la Ley de Régimen Tributario Interno y aplicación indebida del artículo 139 del Código Tributario?------

III.- ARGUMENTACIÓN DE LA SOLUCIÓN AL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO

3.1.- Consideraciones Casacionales generales: Previo a abordar los vicios denunciados por la autoridad demandada, es menester iniciar estableciendo ciertos hitos necesarios para conceptualizar las

características generales de la casación planteándonos la siguiente pregunta: ¿Qué es la casación? Dentro de la doctrina autorizada, Hernando Devis Echandía en su obra Nociones Generales de Derecho Procesal Civil pág. 797, al referirse al recurso de casación manifiesta que: "Se trata de un recurso extraordinario, razón por la cual está limitado a los casos en que la importancia del litigio por su valor o su naturaleza lo justifica. Por él se enjuicia la sentencia del tribunal, que es su objeto, sin que implique una revisión del juicio."; así mismo, Luis Armando Tolosa Villabona en su obra Teoría y Técnica de la Casación pág. 39, señala que: "[...] el recurso de Casación es un medio de impugnación extraordinario por motivos específicamente establecidos en la Ley y cuyo conocimiento está atribuido a un órgano judicial supremo (Corte Suprema de Justicia en Colombia, o Tribunal de Casación o Corte de Casación en otros ordenamientos) con el fin de anular, quebrar o dejar sin valor, por razones procesales sustanciales inmanentes, sentencias que conculcan el derecho objetivo, y que contienen errores in iudicando, errores facti in iudicando o errores procesales.". Partiendo de estas citas doctrinarias, es claro que el recurso de casación tiene la característica de un recurso extraordinario en virtud de que únicamente puede ser propuesto por los motivos expresamente establecidos en la Ley, así pues en el ordenamiento jurídico ecuatoriano se establece taxativamente en el artículo 3 de la Ley de Casación cinco causales sobre las que se puede proponer el recurso de casación, fuera de las cuales no se puede aceptar la existencia de alguna adicional. En materia Tributaria, el recurso de casación fue introducido en el título III del Libro Tercero del Código Tributario publicado en el Registro Oficial 958 de 23 de diciembre de 1975, en donde se establecía que el recurso sería interpuesto ante un Tribunal de Casación constituido por Magistrados de las Salas que no hubiesen conocido la causa. La competencia para conocer la Casación por parte de los Tribunales Distritales tuvo vigencia hastardas. de mayo de 1993, cuando se expidió la Codificación de la Constitución Política de la República, en cuyo Disposición Transitoria Décima Séptima dispuso que "El recurso de casación previsto en el Título III, del Libro Tercero, del Código Tributario (artículos 328 a 335) será interpuesto, a partir de la fecha de la vigencia de estas reformas constitucionales, para ante la Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia.". Así mismo el artículo 21 de la Ley de Casación publicada el Registro Oficial 192 de 18 de mayo de 1993, derogó en forma total el Título Tercero del Código Tributario, estableciéndose de este modo la casación que se encuentra vigente hasta nuestros días. Finalmente hay que también considerar que el recurso de casación tiene como objetivo la correcta aplicación e interpretación de las normas de Derecho sustanciales como procesales dentro de la sentencia o auto del inferior. Sobre el tema, Calamandrei pregonaba la naturaleza del medio extraordinario de impugnación y de estar encerrado en las cuestiones y revisión del derecho, cuando comentaba del recurso de casación. (Ver. Citado por A. MORELLO, en La Casación, Un modelo Intermedio Eficiente, Segunda edición, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2000.

3.1.2.- Identificación del problema jurídico: El problema jurídico conforme manifestamos, guarda relación con la causal primera del artículo 3 de la Ley de Casación que establece: "Aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, en la sentencia o auto, que hayan sido determinantes de su parte dispositiva.". La causal primera guarda relación con el control de legalidad relacionada con la aplicación directa de las normas en un fallo, conocidos en la doctrina como errores in iudicando,

y se constriñen en tres vicios de naturaleza distinta, autónomos e el presente acápite analizaremos independientes entre sí. En doctrinariamente únicamente los yerros calificados para el presente recurso. En cuanto a la aplicación indebida de normas de Derecho el autor Tolosa Villabona Luis Armando, (Teoría y Técnica de Casación, Editorial Doctrina y Ley, Bogotá Colombia, página 359) señala que: "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 de subsunción o de aplicación. La norma es entendida rectamente pero se aplica a un hecho no gobernado por la norma, haciéndole producir efectos no contemplados en ella". En lo referente a la errónea interpretación de las 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. Es necesario precisar que los errores que llegaren a verificar, deben ser trascendentales de tal forma que hayan influido notablemente en la decisión de la causa, es decir deben haber formado parte de la ratio decidendi de la sentencia. Concomitantemente también es necesario resaltar que el control de legalidad en base a la causal primera debe realizarse en función de los hechos materiales verificados por los juzgadores de instancia, en razón de que en casación, en mérito de esta causal, no es posible volver a valorar prueba o controvertir sobre el material fáctico de la litis resuelto en sentencia, en consecuencia en honra estricta a los hechos probados se comprobará si sobre los mismos las normas que se aplicaron fueron erróneamente interpretada o si sobre ellos dejaron de aplicarse otras disposiciones que resolverían la controversia. -----

3.1.3.- Hechos considerados como ciertos y probados en la sentencia del Tribunal de instancia: En estricta atención a la causal primera propuesta para el presente control de legalidad, citamos los hechos probados concluidos por el Tribunal de instancia: "4.1.[...] A fojas 451 a 454 consta el escrito a través del cual el actor insinuó su recurso de revisión en el que acusa básicamente errores de derecho más que de hecho, pues sus acusaciones se basan en la <u>alegación de caducidad, nulidad de la</u> determinación tributaria al no haberse observado el debido proceso señalado en el Código Tributario y demás normas tributarias aplicables, por lo que considera que el proceso de determinación iniciado en su contra, es ilegal.[...] 4.2.- Sobre la legitimidad y ejecutoriedad de los actos administrativos.- A fojas 5 a 9 obra la resolución impugnada, de cuyo texto puede extraerse que en la tramitación del recurso se observó lo establecido en el artículo 144 del Código Tributario, por lo que se desprende tanto del acto como del expediente administrativo agregado al proceso que una vez abierto el sumario, la autoridad tributaria <u>le concedió 10 días al actor para que presente las</u> pruebas que consideraba necesarias a fin de argumentar los errores de hecho y de derecho constantes en la liquidación de pago, término dentro del cual el actor no presentó ninguna prueba en justificación de sus asertos. Siendo la liquidación de pago No. 1020090200068 por diferencias en la declaración de impuesto a la renta del periodo fiscal 2005 un acto administrativo firme y ejecutoriado, por ende, revestido de la calidad de legitimidad y ejecutoriedad y por tanto llamado a cumplirse, al amparo de lo establecido en el artículo 82 del Código Tributario, le correspondía al recurrente justificar en cómo la liquidación de pago había incurrido en errores de hecho y de derecho y si por tanto observaba la forma en la cual sus ingresos, costos y gastos habían sido determinados, sin duda alguna le correspondía demostrar la falta de legitimidad de la liquidación al no

haberse considerado sus registros contables y demás documentación de respaldo, situación que no se evidencia ni del recurso de revisión planteado, ni de su tramitación, al no haber presentado el actor documento alguno en respaldo de la observación respecto a la forma en la cual fue determinada la obligación tributaria; razón por la cual este tribunal, mal puede entrar a analizar las glosas establecidas en la liquidación de pago levantada a cargo del actor, pues no le es posible cambiar ese grado de ejecutividad que ha alcanzado la liquidación de pago. [...] Concentrándonos en el caso en cuestión y visto que ha sido acusada la falta de motivación de la resolución impugnada, este tribunal, del análisis del acto impugnado, contrario a lo demandado por el actor, observa que el mismo, hace una descripción pormenorizada de la normativa aplicable al caso, de los antecedentes de hecho suscitados con relación a la liquidación de pagos recurrida y la declaración de impuesto a la renta presentada en el año 2005 por el contribuyente, análisis constante a partir de los literales a) al hh). También analiza la impertinencia del recargo del 20 % establecido en la liquidación de pago, declarando que es una norma no aplicable al ejercicio determinado, establece la falta de prueba de parte del recurrente, ante lo cual acepta parcialmente el recurso de revisión insinuado, lo que se considera pertinente partiendo nuevamente del hecho de que la liquidación de pago es un acto firme y ejecutoriado y solamente puede ser alterado por causas debidamente justificadas, de ahí que ante la falta de tal justificación del recurrente, la autoridad tributaria solamente ha modificado la liquidación de pago sobre el recargo del 20 % de la obligación tributaria determinada, lo que para este tribunal es legítimo. [...] 4.3.- Sobre la nulidad del procedimiento de determinación tributaria por inobservancia del debido proceso y la falta de aplicación de la normativa vigente al 2005. [...] En el caso en cuestión el actor observa el procedimiento seguido por la administración tributaria lo que le lleva a concluir que se ha quebrantado el debido proceso al no haberse iniciado un proceso de determinación, que conforme su parecer debió iniciar con una orden de determinación; sin embargo, este tribunal considera que la actuación del Servicio de Rentas Internas se ajusta a la normativa tributaria aplicable al ejercicio fiscal 2005, de manera que, todo el proceso de requerimientos de información, cruces de información, exhibiciones contables y demás actos ejecutados y descritos en la resolución impugnada, se ajustan a este proceso de verificación, complementación o enmienda de las declaraciones de los contribuyentes, situación que también ha sido analizada en la resolución recurrida pues la verificación de declaración del actor, constituye una forma de ejercicio de la facultad determinadora, diferente de la auditoria tributaria.[...] Sobre la caducidad de la facultad determinadora.- Teniendo en cuenta que el proceso de determinación efectuado al actor corresponde al de verificación, complementación o enmienda de las declaraciones de los contribuyentes, no es posible aplicar para las liquidaciones de pagos, el inciso segundo del artículo 95 del Código Tributario referente a la caducidad del proceso de determinación por suspensión de los actos de determinación, de manera que tal alegación hecha por el actor, es improcedente, toda vez que el procedimiento de las liquidaciones de pago está expresamente señalado en los artículos 199 y 201 del Reglamento de Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno vigente a la época.".-----

3.1.4.- Normas de derecho acusadas como infringidas y calificadas en admisión: Las normas denunciadas y admitidas a trámite son los artículos los artículos 143, 144 y segundo inciso del artículo 95 del Código Tributario, 199, 200 y 201 del Reglamento de la Ley de Régimen Tributario Interno y 139 del Código Tributario, los cuales rezan de la siguiente forma:

a) Artículo 143 del Código Tributario: "Art. 143.- Causas para la revisión.-El Director General del Servicio de Rentas Internas, en la administración tributaria central y los prefectos provinciales y alcaldes, en su caso, en la administración tributaria seccional y las máximas autoridades de la administración tributaria de excepción, tienen la potestad facultativa extraordinaria de iniciar, de oficio o por insinuación debidamente fundamentada de una persona natural o jurídica, que sea legítima interesada o afectada por los efectos jurídicos de un acto administrativo firme o resolución ejecutoriada de naturaleza tributaria, un proceso de revisión de tales actos o resoluciones que adolezcan de errores de hecho o de derecho, en los siguientes casos: 1. Cuando hubieren sido expedidos o dictados con evidente error de hecho o de derecho, verificados y justificados según informe jurídico previo. En caso de improcedencia del mismo, la autoridad competente ordenará el archivo del trámite; 2. Cuando con posterioridad aparecieren documentos de valor trascendental ignorados al expedirse el acto o resolución de que se trate; 3. Cuando los documentos que sirvieron de base fundamental para dictar tales actos o resoluciones fueren manifiestamente nulos, en los términos de los artículos 47 y 48 de la Ley Notarial, o hubieren sido declarados nulos por sentencia judicial ejecutoriada; 4. (Sustituido por el num. 2 de la Disposición Reformatoria Tercera del Código s/n, R.O. 506-S, 22-V-2015).- Cuando en igual caso, los documentos, sean públicos o privados, por contener error evidente, o por cualquiera de los defectos señalados en el Código Orgánico General de Procesos, o por pruebas posteriores, permitan presumir, grave y concordantemente, su falsedad; 5. Cuando habiéndose expedido el acto o resolución, en virtud de prueba testimonial, los testigos hubieren sido condenados en sentencia judicial ejecutoriada, por falso testimonio, precisamente por las declaraciones que sirvieron de fundamento a dicho acto

o resolución; y, 6. Cuando por sentencia judicial ejecutoriada se estableciere que, para dictar el acto o resolución materia de la revisión, ha mediado delito cometido por funcionarios o empleados públicos que intervinieron en tal acto o resolución.". b) Artículo 144 del Código Tributario: "Art. 144.- Tramitación del recurso.- Cuando la autoridad competente tuviere conocimiento, por cualquier medio, que en la expedición de un acto o resolución se ha incurrido en alguna de las causales del artículo anterior, previo informe del Departamento Jurídico, si lo hubiere, o de un abogado designado para el efecto, dispondrá la instauración de un expediente sumario con notificación a los interesados, siempre y cuando se trate de cuestiones que requieran de la presentación o actuación de pruebas. Si el recurso se refiere a cuestiones de puro derecho no se requerirá la apertura del referido expediente sumario. El sumario concluirá dentro del término fijado por la administración tributaria el cual no será menor a cinco días ni mayor a veinte días, dentro de los cuales se actuarán todas las pruebas que disponga la administración o las que presenten o soliciten los interesados.". c) Segundo inciso del artículo 95 del Código Tributario: "Art. 95.- Interrupción de la caducidad.- [...] Se entenderá que la orden de determinación no produce efecto legal alguno cuando los actos de fiscalización no se iniciaren dentro de 20 días hábiles, contados desde la fecha de notificación con la orden de determinación o si, iniciados, se suspendieren por más de 15 días consecutivos. Sin embargo, el sujeto activo podrá expedir una nueva orden de determinación, siempre que aun se encuentre pendiente el respectivo plazo de caducidad, según el artículo precedente." d) Artículo 199 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno vigente en el año 2005: "Art. 199.- Diferencias de pagos.- El Servicio de Rentas Internas notificará a los contribuyentes sobre las diferencias de pagos que se hayan detectado en las declaraciones del propio contribuyente, por las que se detecte que existen diferencias por concepto de impuestos, multas o intereses a favor del fisco y los conminará para que presenten las respectivas declaraciones sustitutivas y cancelen las diferencias en un plazo no mayor a quince días contados a partir de la fecha de la notificación.". e) Artículo 200 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno vigente en el año 2005: "Art. 200.- Orden de cobro.- Si dentro del plazo señalado en el artículo anterior, el contribuyente no hubiere presentado la declaración sustitutiva, el Servicio de Rentas Internas procederá a emitir la correspondiente "Liquidación de Pago por Diferencias en la Declaración" y dispondrá su notificación y cobro inmediato, incluso por la vía coactiva, sin perjuicio de las acciones penales a que hubiere lugar, si se tratare de impuestos percibidos o retenidos.". f) Artículo 201 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno vigente en el año 2005: "Art. 201.- Cruce de información.- Si al confrontar la información de las declaraciones del contribuyente con otras informaciones proporcionadas por el propio contribuyente o por terceros, el Servicio de Rentas Internas detectare la omisión de ingresos, exceso de deducciones o deducciones no permitidas por la ley o cualquier otra circunstancia que implique diferencias de impuestos, multas o intereses a favor del Fisco, comunicará al contribuyente conminándole a que presente la correspondiente declaración sustitutiva, en el plazo no mayor a quince días. Si dentro de tal plazo el contribuyente no hubiere presentado la declaración sustitutiva, el Servicio de Rentas Internas procederá a emitir la correspondiente "Liquidación de Pago por Diferencias en la Declaración" y dispondrá su notificación y cobro inmediato, incluso por la vía coactiva, sin perjuicio de las acciones penales a que hubiere lugar, si se tratare de impuestos percibidos o retenidos.". g) Artículo 139 del Código Tributario: "Art. 139.- Invalidez de los actos administrativos.- Los actos administrativos serán nulos y la autoridad competente los invalidará de oficio o a petición de parte, en los siguientes casos: 1. Cuando provengan o

3.1.5.- Control de legalidad sobre los cargos propuestos: Conforme se analizó ut supra, la causal primera alegada guarda estrecha relación, con los hechos determinados como ciertos por los juzgadores de instancia, lo que en el presente caso se concreta en lo siguiente: a) Que el actor ha planteado un recurso de revisión en el que alega errores de hecho y de derecho, y que se basan en caducidad y nulidad del procedimiento. b) Que en la tramitación del recurso de revisión, se observó lo establecido en el artículo 144 del Código Tributario, otorgándosele al actor la posibilidad presentar pruebas a fin de "argumentar" los supuestos errores de hecho y de derecho de la liquidación de pago. Que en el término concedido por la administración tributaria al contribuyente no presentó ninguna prueba que justifique sus afirmaciones. c) Que la liquidación de pago por diferencias es un acto firme y ejecutoriado. d) Que ni del escrito del recurso de revisión, ni dentro del término concedido por para su justificación el contribuyente justificó los supuestos errores de hecho ni de derecho que habría alegado. e) Que en el acto impugnado se hace una descripción pormenorizada de la normativa aplicable al caso, de los antecedentes de hecho suscitados con relación a la liquidación de pagos recurrida y la declaración de impuesto a la renta presentada en el año 2005 por el contribuyente, análisis constante a partir de los literales a) al hh) del mismo, en donde también se analiza la impertinencia del recargo del 20%. f) Que el recurso de revisión ha sido aceptado parcialmente por parte de la máxima Autoridad Tributaria. g) Que la actuación del Servicio de Rentas Internas se ajusta a la normativa

aplicable al ejercicio fiscal 2005, y que todo el proceso de requerimientos de información, cruces de información, exhibiciones contables y demás actos ejecutados y descritos en la resolución impugnada, se ajustan a este proceso de verificación, complementación o enmienda de las declaraciones de los contribuyentes, situación que también ha sido analizada en la resolución recurrida pues la verificación de declaración del actor, constituye una forma de ejercicio de la facultad determinadora, diferente de la auditoría tributaria. 3.1.5.2.- Prima facie es importante señalar que la ratio decidendi de la sentencia recurrida se circunscribe en señalar que tanto en el recurso de revisión cuanto en la sustanciación del mismo el contribuyente no ha podido probar y argumentar cuales fueron los errores de hecho y de derecho que supuestamente se han cometido en el procedimiento de liquidación de pago por diferencias, de tal forma que es evidente que al no existir una argumentación clara respecto a cómo ocurrieron estos errores mal podía la administración tributaria, analizar estos supuestos yerros de hecho o de derecho inferidos. Ahora bien es importante tener en cuenta que uno de los argumentos casacionales presentados por el recurrente guarda relación directa con la supuesta errónea interpretación del artículo 144 del Código Tributario. A este respecto debemos indicar que el recurso de revisión constituye por esencia un recurso extraordinario y limitado, que guarda ciertas particularidades que deben ser observadas. El recurso de revisión es de naturaleza especial y extraordinaria, (no es un recurso de apelación administrativa), y que procede contra actos "firmes" y "ejecutoriados", únicamente por las causales previstas en el Art. 143 del Código Orgánico Tributario. Esta Sala ha establecido en forma reiterada que para conocer los vicios de un acto firme o resolución ejecutoriada a través de la impugnación a la resolución que atendió un recurso de revisión, es preciso en primer lugar establecer la pertinencia y ocurrencia de la causal alegada en dicho recurso, especial, antes de poder revisar el contenido del acto firme o la resolución ejecutoriada, por lo que el control de legalidad que debe realizar el juez de instancia, debe ceñirse estrictamente a la verificación de la configuración de la naturaleza de dicho instituto, es decir a si se conformaron o no, las causales para la procedencia de este recurso extraordinario. Al respecto el Dr. José Vicente Troya, comentaba en su obra "Manual de Derecho Tributario", (Primera Edición, 2014, págs. 295 y 296): "Mediante el recurso de revisión, cada una de las administraciones tributarias, por medio de la máxima autoridad, ya oficiosamente, ya por interés del particular interesado, revé los actos administrativos firmes o ejecutoriados. Se trata de un recurso extraordinario por cuanto se lo puede incoar contra actos administrativos firmes o resoluciones ejecutoriadas, en base a causales preestablecidas por la ley. No es una alzada administrativa, ni tampoco un pedido de anulación o revocación. Constituye un arbitrio mediante el cual la máxima autoridad efectúa la labor de contralor respecto de los actos emitidos por sus subordinados, particularmente cuando se ejercita la actividad revisora de modo oficioso." (El subrayado le pertenece a esta Sala). Efectivamente el propósito del recurso de revisión es que, de configurarse las causas que taxativamente señala la norma, de oficio o por insinuación de parte interesada, la máxima autoridad de la Administración Tributaria, de encontrarla fundadas, previa la actuación de las respectivas pruebas, revisará el acto firme o la resolución ejecutoriada y emitirá uno que lo sustituya corrigiendo o enmendado dichos yerros. En tal sentido el juez contencioso fiscal, dentro de su competencia jurisdiccional, al realizar el control de legalidad del acto administrativo impugnado, verificará que la resolución de un recurso de revisión, se apegue a los postulados de este instituto, para así, de existir mérito suficiente en base a las causales previstas en la norma, proceda a enmendar los actos que se encuentren firmes o ejecutoriados, caso contrario rechazará de plano la demanda. El autor José Araújo Juárez señala en su obra Derecho Administrativo que: "Se trata de un recurso vertical, de carácter excepcional o extraordinario, por motivos trascendentes al acto administrativo firme recurrido, que afecta a la llamada autoridad de la cosa decidida administrativa y que tiene el carácter más bien de una acción impugnativa autónoma. No es necesario para la procedencia de este recurso que el acto cause estado, basta que sea firme." (José Araujo Juárez, Derecho Administrativo, Parte General, Primera Edición, Caracas, 2008, págs. 998 - 999). García De Enterría hace una análisis de la Legislación Administrativa Española señalando que: "Configurado con carácter extraordinario, en la medida en que solo proceden en los concretos supuestos previstos por la Ley y con fundamentos en motivos igualmente tasados por ella [...] constituye en principio, más que un recurso propiamente dicho, un remedio excepcional frente a ciertos actos que han ganado firmeza, pero de cuya legalidad se duda en base a datos a acaecimientos sobrevenidos con posterioridad al momento en que fueron dictados. El recurso de revisión, se articula pues, exclusivamente en torno a estos nuevos hechos que constituyen, a su vez los únicos motivos esgrimirles en contra del acto recurrido. Tales motivos son cuatro, según el artículo 118 LPC: manifiesto error de hecho que resulte de los propios documentos incorporados al expediente; aparición de documentos de valor esencial para la resolución que aunque sean posteriores evidencien el error de la misma que en esta hayan influido esencialmente documentos y testimonios declarados falsos por sentencia judicial firme, o que la resolución se hubiese dictado en virtud de prevaricación, cohecho, violencia, maquinación fraudulenta, u otra conducta punible y se haya declarado así en virtud de la sentencia judicial firme. [...] El primero, -error de hecho- es un típico supuesto

de casación, ya que se trata de un vicio intrínseco de la resolución (así la estima, en efecto, la jurisprudencia, según la cual es necesario que el error <verse sobre un hecho cosa o suceso, es decir que se refiera a una realidad independiente de toda opinión, criterio particular o calificación, debiendo poseer las notas de ser evidente e indiscutible y manifiesto>: sent. 29 Octubre de 1993, 16 de enero 1995 y 28 d mayo de 2001), lo que en términos técnicos nos sitúa claramente ante un caso de nulidad absoluta por incompetencia manifiesta de órgano actuante, y que el error afecta a los presupuestos fácticos determinantes del ejercicio lícito de la competencia de dicho órgano [...]". (Eduardo García De Enterría, Curso de Derecho Administrativo, Tomo II, Editorial Temis, Bogotá - Lima, págs. 2008 538-540). Ahora bien en el ámbito local a diferencia del español referido por García de Enterría la Legislación Tributaria ecuatoriana prevé la posibilidad de realizar el recurso de revisión cuando existan errores de derecho. A este respecto el José Vicente Troya indica que: "Las causales para revisión constan en el artículo 143 del Código Tributario. La primera atañe al evidente error de hecho o de derecho en los actos administrativos indicados. En el fondo se pretende un reexamen de los mismos sin que existan nuevos elementos de juicio. Es una alzada disimulada. [...]". Teniendo en cuenta la particularidad del recurso de revisión en el ámbito tributario ecuatoriano, es importante considerar que en el presente caso, según se puede observar de la sentencia impugnada, se ha propuesto un recurso de revisión en contra de la liquidación por diferencias, en donde se han alegado errores de hecho y de derecho, que a decir del Tribunal de instancia no han sido justificados. En el artículo 144 del Código Tributario, transcrito ut supra y que ha sido denunciado como erróneamente interpretado, se evidencia que en caso de existir cuestiones que deban ser probadas, se debe instaurar un expediente sumario. Conforme se puede apreciar de la sentencia recurrida, en el presente caso, el recurso de revisión fue planteado por supuestos errores de hecho y de derecho del acto de liquidación de por diferencias, por lo que la administración abrió el expediente sumario. En este sentido no hay que perder de vista que, por el hecho de que en los casos en que se alegue errores de derecho no se requiera de la apertura de un expediente sumario, quien denunciare que un acto contiene este tipo de vicio está en la obligación de realizar una exposición detallada de cómo se produce el supuesto yerro de derecho, puesto que todos los actos administrativos tributarios gozan de la presunción legal de legitimidad y ejecutoriedad conforme lo establece el artículo 148 del mismo Código Tributario, de tal manera que constituye una obligación ineludible de quien presenta un recurso de revisión señalar de forma argumentada y detallada cómo se configura el error de derecho en el acto recurrido, hecho que conforme lo indica la sentencia recurrida no se ha producido pues señala que: "Siendo la liquidación de pago No. 1020090200068 por diferencias en la declaración de impuesto a la renta del periodo fiscal 2005 un acto administrativo firme y ejecutoriado, por ende, revestido de la calidad de legitimidad y ejecutoriedad y por tanto llamado a cumplirse, al amparo de lo establecido en el artículo 82 del Código Tributario, le correspondía al recurrente justificar en cómo la liquidación de pago había incurrido en errores de hecho y de derecho [...] situación que no se evidencia ni del recurso de revisión planteado, ni de su tramitación [...]" (El subrayado nos pertenece). Teniendo en cuenta lo señalado es evidente que al no haberse justificado el error de hecho ni de derecho el recurso de revisión no podía ser aceptado por la Administración Tributaria. Cabe destacar que el argumento que sostiene el recurrente en su casación cuando se refiere a los artículos 143 y 144 del Código Tributario se encamina a señalar que no tenían la obligación de probar absolutamente nada puesto que "esa no es la finalidad del recurso de revisión.". A este respecto es importante destacar que muy por el contrario de lo argüido por el recurrente, esta Sala considera que esta tenía la obligación de probar durante la sustanciación del proceso judicial, que el vicio de revisión denunciado se haya configurado, hecho que en el presente caso, conforme a la sentencia no se verifica. No podemos dejar de señalar que de la revisión del argumento plasmado en el recurso de casación presentado, a pesar de indicar que los artículos 143 y 144 del Código Orgánico Tributario han sido erróneamente interpretados, el recurrente no indica cual es el alcance que a su criterio debía otorgársele a estas normas jurídicas. Teniendo en consideración todo lo hasta aquí referido el vicio de errónea interpretación de los artículos 143 y 144 del Código Orgánico Tributario deviene en improcedente. 3.1.5.3.-En lo relativo a la supuesta aplicación indebida del artículo 139 del Código Orgánico Tributario, el recurrente indica que el Tribunal de instancia no ha resuelto lo que correspondía de conformidad con su petición inicial de la demanda, pues habría solicitado la nulidad del acto impugnado por falta de motivación. Frente a lo referido en primer lugar es necesario resaltar que si lo que el contribuyente pretende es que este Tribunal examine un vicio de falta de resolución de su pedido en demanda cuando, la causal primera por esencia no es la idónea para solventar el presunto vicio, sino la causal cuarta, por lo que debemos indicar que la pretensión casacional de plano es improcedente. Sin embargo de lo señalado debemos destacar como obiter dicta que el Tribunal de instancia sí realiza un examen de control de la motivación del acto impugnado cuando indica que: "Concentrándonos en el caso en cuestión y visto que ha sido acusada la falta de motivación de la resolución impugnada, este tribunal, del análisis del acto impugnado, contrario a lo demandado por el actor, observa que el mismo, hace una descripción pormenorizada de la normativa aplicable al caso, de los

antecedentes de hecho suscitados con relación a la liquidación de pagos recurrida y la declaración de impuesto a la renta presentada en el año 2005 por el contribuyente, análisis constante a partir de los literales a) al hh)". Por lo expuesto es importante señalar que la pretensión del recurrente deviene en improcedente. 3.1.5.4.- En lo relacionado a los cargos de errónea interpretación de los artículos 199, 200 y 201 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno, así como la falta de aplicación del artículo 95 del Código Tributario, es necesario señalar que estos buscan discutir la actuación de la administración tributaria dentro del proceso de liquidación de pago, lo cual es improcedente de ser analizado pues la materia de análisis del presente caso es la procedencia o no del recurso de revisión, a través de la configuración de las causales establecidas en la Ley, para la concreción de este instituto administrativo extraordinario, lo cual conforme se ha indicado en el extenso análisis realizado en el punto 3.1.5.2 ut supra no se ha producido. Sin que sea necesario realizar ningún tipo de análisis adicional esta Sala Especializada toma la siguiente decisión.-----

IV.- DECISIÓN

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

SENTENCIA

No se casa la sentencia y por lo tanto se desecha el recurso de casación interpuesto. Sin costas. Actúe la Ab. Alejandra Morales Navarrete en calidad de Secretaria Relatora, de conformidad con la Acción de Personal No. 6037-DNTH-2015-KP de 1 de junio de 2015, expedida por el Consejo de la Judicatura. Notifiquese, devuélvase y publiquese.

Dr. José Luis Terán Suárez

JUEZ PRESIDENTE

Dra. Maritza Tatiana Pérez Valencia

JUEZA NACIONAL

Dr. Juan Montero Chávez/

CONJUEZ NACIONAL

Certifico:

Ab. Alejandra Morales Navarrete

SECRETARIA RELATORA

En Quito, viernes diecinueve de mayo del dos mil diecisiete, a partir de properti horas y treinta y tres minutos, mediante boletas judiciales notifiqué sas ENTE CHA y VOTO SALVADO que antecede a: VENEGAS RIVERA SERGIO ENRIQUE UTANIO. casilla No. 6233 y correo electrónico abogadocaphomero com ARARETARÍ abcaphomero@hotmail.com del Dr./Ab. HOMERO HERNANDEZ CEVALLOS; VENEGAS RIVERA SERGIO ENRIQUE en la casilla No. 1102 y correo electrónico manceroabogado@hotmail.com del Dr./Ab. HUGO ROBERTO MANCERO RUIZ. DIRECTOR GENERAL DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS en la casilla No. correo electrónico sri.sri06@foroabogados.ec; rubenalvarezaltamirano@hotmail.com; rdalvarez@sri.gob.ec; sri.norte17@foroabogados.ec; cfsandoval@sri.gob.ec; klvallejo@sri.gob.ec; karina_vb@hotmail.com del Dr./Ab. KARINA LORENA VALLEJO BASTIDAS. PROCURADOR GENERAL DEL ESTADO en la casilla No. 1200 del Dr./Ab. ARTEAGA VALENZUELA MARCOS. Certifico:

ABG. MARTHA ALEJANDRA MORALES NAVARRETE SECRETARIA RELATORA

LIGIA.MEDIAVILLA

RAZÓN: Siento como tal que las 29 fotocopias que anteceden son iguales a los originales que constan dentro del Recurso de Casación No. 17751-2016-0699 (Juicio de Impugnación No. 17503-2013-0040), que sigue el señor SERGIO ENRIQUE VENEGAS RIVERA en contra del DIRECTOR GENERAL DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS, las mismas que las confiero debidamente certificadas. Quito, 25 de mayo del 2017. Certifico.

ABG. ALEJANDRA MORALES NAVARRETE SECRETARIA RELATORA



Recurso No. 449-2016

Resolución No. 370 - 2017

SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO PONENCIA: DRA, ANA MARIA CRESPO SANTOS

Quito, lunes 22 de mayo del 2117, las 11h54.-

ASUNTO

Procede este Tribunal Especializado de lo Contencioso Tributario a pronunciarse sobre el recurso de casación, interpuesto por la abogada María José Arias Trujillo, en su calidad de procuradora fiscal de la Administración Tributaria (en adelante casacionista o recurrente) en contra de la sentencia dictada el 10 de junio de 2016, las 09h12, por la Sala Única del Tribunal Distrital No. 1 de lo Contencioso Tributario, con sede en Quito (en adelante Tribunal, Jueces u órgano jurisdiccional de instancia), dentro de la acción directa en contra de la Resolución No. 117012012RREC048768, emitida el 28 de diciembre de 2012, por la Directora Regional Norte del Servicio de Rentas Internas, misma que puso fin a su reclamo administrativo de pago indebido propuesto por el gerente general de Banco Pichincha CA, por concepto de la indebida retención practicada sobre el monto acreditado por dividendos al accionista principal, sobre las utilidades del año fiscal 2010, por el monto de \$ 492.788.99.

I.- ANTECEDENTES

- 1.1.- La casacionista, fundamenta su recurso en la causal primera del artículo 3 de la Ley de Casación por: i) Errónea interpretación del artículo 29 del Código Tributario; y, ii) Falta de aplicación de los artículos 26 y 30 del Código Tributario.
- 1.1.1.- Con relación a la errónea interpretación del artículo 29 del Código Tributario, ha expresado: "(...) el agente de retención puede solicitar al sujeto de retención el reembolso del valor no retenido que por Ley estaba obligado a hacedo; así un agente de retención estando obligado a practicar la retención y no la histere, deberá responder ante el Estado por el valor dejado de retener incluyendo intereses. Es decir, el agente de retención tiene la obligación de practicar la retención como responsable que es lo que indica el artículo 29 del Código Tributario, pero su derecho subjetivo no está vinculado con la Administración Tributaria una vez que este ha practicado la retención y entregado al fisco el vaior de la misma donde dicha vinculación o relación jurídice tributaria deja de existir, sino su derecho subjetivo se coerciona a la persona a quién efectuó la retención (...) Por lo tanto, la Sala está dando un sentido y alcance equivocado a la responsabilidad de los agentes de retención definida en el artículo 29 del Código Tributario asignándoles derechos subjetivos como parte de la relación jurídico tributaria que en realidad no le corresponde (...)"
- 1.1.2.- Referente a la falta de aplicación de los artículos 26 y 30 del Código Tributario, ha indicado: "(...) el artículo 30 establece el alcance de la responsabilidad cuando señala: La responsabilidad de los agentes de retención o de percepción es directa en relación al sujeto activo y por consiguiente son los únicos obligados ante éste en la medida en que se haya verificado la retención o percepción de los tributos; y es solidaria con el contribuyente frente al mismo sujeto activo cuando no se haya efectuado total o parcialmente la retención o percepción. En el presente caso, Banco Pichincha en atención a la norma citada pagó las retenciones efectuadas a su accionista en el exterior, sin

embargo de dicha obligación existe exención legal configurándose un pago indebido, lo que no implica que la obligación no existió, pues esta nació pero no tiene que pagarse por configurarse una disposición legal sobre esta. En este sentido, se desprende que el sujeto pasivo responsable como agente de retención es Banco Pichincha (...) Así atendiendo al Criterio de la Corte Nacional de Justicia en otros casos análogos, tenemos que Banco Pichincha no pago por deuda ajena sino como responsable, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 26 del Código Tributario que señala: Responsable es la persona que sin tener el carácter de contribuyente debe, por disposición expresa de Ley, cumplir las obligaciones atribuidas a éste. Toda obligación tributaria es solidaria entre el contribuyente y el responsable, quedando a salvo el derecho de éste de repetir lo pagado en contra del contribuyente, ante la justicia ordinaria y en juicio verbal sumario. Es decir, es el artículo 26 del Código Tributario que define con exactitud el alcance de los responsables señalando que estos no tienen la calidad de contribuyentes (...) De la revisión de la sentencia, se observa que la Sala aplicó el artículo 227 del Código Tributario en lo referente a la definición de quien es actor (...) En este punto queda claro que efectivamente la calidad de actor recae sobre el Banco Pichincha pues es quien ha interpuesto la acción ante el Tribunal, sin embargo el punto de la controversia nació por cuanto Banco Pichincha en su calidad de agente de retención no estaba en la capacidad legal de interponer acción de pago indebido ante la Administración en virtud que este no es el afectado en su patrimonio y que el legítimo contradictor en la presente causa es el accionista en el exterior por lo que el análisis no debió enfocarse en el artículo 227 del Código Tributario al que la Sala lo empata con el artículo 29 ibídem, sino que el escrutinio de la Sala debió ser con los artículos 26 y 30 que siguen una secuencia lógica con el artículo 29 de la citada norma (...)". Por lo manifestado, solicita que éste Tribunal case la sentencia impugnada.

1.2.- Mediante auto de 17 de agosto de 2016, las 14h12, el doctor Juan Montero Chávez, Conjuez de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, admitió el recurso de casación al amparo de la causal primera del artículo 3 de la Ley de Casación, por falta de

aplicación de los artículos 26 y 30 del Código Tributario; y, errónea interpretación del artículo 29 del mismo cuerpo legal.

- 1.3.- Mediante escrito de fecha 29 de agosto de 2016. El doctor Jaime Flor Rubianes, representante jurídico de Banco Pichincha C.A., dentro del término establecido en la Ley, da contestación al recurso de casación, manifestando que la Autoridad Tributar a actuó ilegal e ilegítimamente al negar a su representada y accionista la devolución de una retención realizada erróneamente por el Banco misma que no debió ser entregada al Fisco por cuanto el accionista residía en territorio español. Con relación a la supuesta errónea interpretación del artículo 29 del Cócigo Tributario alegado por el casacionista, manifiesta que al amparo de los artículos 26 y 30 ibídem, los agentes de retención son sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria, que tienen su propia relación jurídica con el sujeto activo, siendo ante éste que debe responder por el cumplimiento de sus deberes como agente de retención, de la obligación tributaria material, la emisión del comprobante de retención y la retención propiamente dicha. Que la normativa impugnada es clara en señalar que los sujetos pasivos, sean estos contribuyentes o responsable quienes obligatoriamente responden por la misma obligación tributaria, para finalmente solicitar se deseche el recurso de casación propuesto por la recurrente.
- 1.4.- Al respecto el Tribunal de Instancia manifestó lo siguiente: "(...) QUINTO.- 5.1.- De las constancias procesales adjuntadas por las partes dentro del término correspondiente, el Tribunal realiza el siguiente análisis: Consta a fojas 26 de los autos, la Resolución No. 117012012RREC048768, de 28 de diciembre del 2012 emitida por la Directora Regional Norte del Servicio de Rentas Internas, mediante la qual resolvió negar el reclamo administrativo de pago indebido por concepto de retención del 10% de impuesto a la renta por pago de dividendos presentado por el Banco Fichincha CA., en cuyo texto se lee: "...q) De la información enviada por la compañía contribuyente, se verificó que con fecha 27 de junio del 2011, el Banco Pichincha CA... emitió el comprobante de retención No. 000008978 por un valor de USD \$ 492.788.39 el señor Egas Grijalva Darlo Fidel

Alejandro, por concepto de retención del 10% sobre dividendos distribuidos correspondiente al ejercicio fiscal 2010; r) Se debe señalar que con fecha 13 de julio de 2011, el Banco Pichincha CA realizó una declaración original por concepto de retenciones en la fuente de impuesto a la renta por el mes de junio del 2011, mediante formulario No. 40659998, cancelando al servicio de rentas Internas un total de USD \$ 2.008.945,55 que incluye el valor de USD \$ 492.788,39... (fojas 4 de 6 de la Resolución)".- 5.2.- Por su parte el Actor manifiesta: a).- Que conforme a las disposiciones estatutarias y legales, la Junta General de Accionistas de Banco Pichincha CA., reunida con fecha 22 de marzo de 2011, dispuso la distribución parcial de los dividendos proporcionales que correspondían a los accionistas de la compañía y la reinversión del monto restante de las generadas en el ejercicio económico 2010; b).- Que tras obtener la respectiva autorización de la Superintendencia de Bancos y Seguros, conforme las regulaciones patrimoniales de la Ley Orgánica de Instituciones del Sistema Financiero, se procedió a la acreditación en cuenta de los respectivos registros contables relativos a las cuentas por pagar a cada accionista y sobre la base de la composición del capital del Banco Pichincha CA, consta en el respectivo libro de acciones y accionistas, se dispuso que se proceda a la distribución de los dividendos respectivos a los accionistas de la compañía en el mes de junio del 2011.- c).- Que efectuada la referida distribución, se procedió al cumplimiento de las obligaciones tributarias inherentes a la calidad de agente de retención investida legalmente en el Banco, y se procedió a efectuar las retenciones respectivas sobre la base de las disposiciones legales y reglamentarias que prevén el tratamiento tributario sobre la distribución de dividendos sobre las utilidades correspondientes al ejercicio fiscal 2010: No obstante la prolijidad empleada en dicho procedimiento, se incurrió en un grave error en la aplicación de dicho tratamiento sobre los dividendos distribuidos a uno de los accionistas que no residía fiscalmente en el Ecuador, y como tal, no estaba sujeto a la retención en la fuente de impuesto a la renta.- 5.3.- De su parte el Procurador de la Autoridad Fiscal demandada manifiesta: a).- Que el Actor reconoce expresamente que presentó el reclamo de un supuesto pago indebido a la administración tributaria, cuando en realidad era un pago debido.- b).- Que en la instancia administrativa no se ha

analizado la situación en la que se encuentra el accionista aclarando que aste no compareció ante la Administración Tributaria peor aún ante la Sala, razón por la cual no se pueden analizar argumentos de un sujeto que no es parte procesal pero que estaba llamado a serlo si guiere que se reconozca su derecho - c).- Que el mismo actor estaba consiente acerca de que lo que realizaba era un pago debido ya que de las copias de la resolución que se adjunta a esta contestación existe la petición hecha por parte del accionista Fidel Egas Grijalva, con fecha 11 de enero del 2010, la cual no fue tomada en cuenta y desechada por el actor ya que la retención se la hizo el 27 de junio del año 2011, a pesar de que ahora supuestamente no la den a hacar.- SEXTO.- Praviamente a analizar la figura del pago indebido, es necesario referirse a la reiterada alegación de la Administración en cuanto manifiesta que en la instancia administrativa no se ha analizado la situación en la que se encuentra el accionista aclarando que éste no compareció ante la Administración Tributaria peor aún ante la Sala, razón por la cual no se pueden analizar argumentos de un sujeto que no es parte procesal pero que está llamado a serlo si quiere que se reconozca su derecho; al efecto en el considerando CUARTO acápite 4.4.2 el Tribunal realizó un análisis detallado sobre el legítimo contradictor concluyendo que "el Actor en esta causa, Banco Pichincha CA., como sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, en calidad de responsable como agente de retención, está en la obligación legal y reglamentaria de retener el impuesto a la renta por pago de dividendos a sus accionistas por mandato legal; teniendo éste la titularidad del derecho para reciamar, en caso así lo considere, sus derechos subjetivos vulnerados que subsecuentemente se deriven de esta relación jurídica tributaria"; según la jurisprudencia referida en el acápite 4.4.4. de ésta resolución, tanto el agente de retención, cuanto el contribuyente podían solicitar la devolución de lo que consideren indebidamente pagado: al haber solicitado la devolución el agente de retención, sería impropio que comparezoa también el contribuyente. 6.1.- A fojas 19 de los autos consta el formulario de la declaración de retenciones en la fuente del impuesto a la renta de Banco Pichincha CA., con RUC No. 1790010937001 del mes de junio del 2011, observándose que en la casilla 394 otras retenciones aplicables a otros porcentajes la cantidad de USD \$ 497.235,86, al que se ha sumado la cantidad de USD

4.446.87 de la declaración sustitutiva que obra a fojas 21 por el rubro otras retenciones aplicables a otros porcentajes; en la casilla 905 TOTAL PAGADO consta la suma de USD \$ 2.008.945,55, y una leyenda al final que dice "la presente información reposa en la base de datos del SRI, conforme la declaración realizada por el contribuyente número serial 990495099446.- Fecha de recaudación: 13/07/2011".- 6.2.- A fojas 20 de los autos consta copia notarizada del comprobante electrónico para pago No. 990495099446 mediante el cual se certifica que el valor de USD 2.008.945,55, será debitado a partir del 14/07/2011, de la cuenta del Banco del Pichincha CA, autorizada para los débitos correspondientes a declaraciones impositivas, en virtud del Convenio de Uso de Medios Electrónicos y Convenios de Débito suscrito entre el actor y el SRI.- De lo cual se desprende que la Actora pagó los valores detallados en su declaración de retenciones en la fuente del impuesto a la renta y no refutados por la Administración.- SEPTIMO.- 7.1.- De su parte, el actor para justificar la errónea retención sobre el monto cancelado por concepto de dividendos pagados al accionista Fidel Egas Grijalva, indica que en su calidad de agente de retención no se consideró que el accionista cuyos dividendos debían ser distribuidos no tenía la residencia en el país, durante el ejercicio fiscal 2010; que este accionista no tiene su domicilio Fiscal en el Ecuador y por tanto no debió ser considerado como residente fiscal nacional como así lo demuestra con el movimiento migratorio, por consiguiente no debió ser sujero a la retención de impuesto a la renta por concepto del pago de los dividendos distribuidos por Banco Pichincha CA.- 7.2.- La Administración Tributaria al respecto de este punto manifiesta que el actor estaba consiente acerca de que lo que realizaba era un pago debido ya que existe la petición hecha por parte del accionista Fidel Egas Grijalva, con fecha 11 de enero del 2010 (fs. 16), en la que expresa: "pongo en su conocimiento que en ejercicio de mis derechos constitucionales y legales a partir del año 2009 mantengo mi residencia habitual fuera de la República del Ecuador", la cual no fue tomada en cuenta y desechada por el actor ya que la retención se la hizo en el año 2011.- 7.3.- De las constancias procesales este tribunal advierte que de fojas 147 a 151 el actor ha agregado a los autos copia certificada de su movimiento migratorio No. 414245 de 11 de enero del 2011, emitido por la Dirección Nacional de Migración de la Policía Nacional del Ecuador a nombre de Dario Fide' Alejandro Egas Grijalva, titular de la cédula de identidad No. 1701620310, en el que se evidencian los movimientos migratorios realizados por Egas Grijalva Darío Fidel Alejandro, desde el 27 de septiembre de 2005 hasta el 23 de diciembre del 2010, esto es, hasta el ejercicio fiscal 2010 materia de la controversia.- 7.4.- Contabilizados los días que el referido accionista ha permanecido en el País durante el ejercicio fiscal 2010, se verifica que se permanencia en el Ecuador fue de 157 días: conforme se indica en el inciso 7.1, su residencia habitual es España, en concordancia con Art. 9 de la LEY DE REGIMEN TR'3UTARIO INTERNO, publicada en el Registro Oficial Suplemento 463 de 17 de noviembre del 2004, en el Capítulo III que trata de las EXENCIONES, manifiesta: "Art. 9.- Exenciones.- Para fines de la determinación y liquidación del impuesto a la renta, están exonerados exclusivamente los siguientes ingresos: 1.- Los dividendos y utilidades, calculados descués del pago del impuesto a la renta, distribuidos por sociedades nacionales o extranjeras residentes en el Ecuador, a favor de otras sociedades nacionales o extranjeras, no comiciliadas en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición o de personas naturales no residentes en el Ecuador.", en concordancia con el Art. 38 del REGLAMENTO A LA LEY DE REGIMEN TRIBUTARIO publicado Registro Oficial Suplemento 209 de 08 de junio del 2010 que prescribe: "Art. 7.-Domicilio o residencia habitual de Personas Naturales.- Se entiende que una persona natural tiene su domicilio o residencia habitual en el Ecuador cuando haya permanecido en el país por ciento ochente y tres (183) días calendario o más, consecutivos o no, en el mismo ejercicio impositivo.".- De las pruebas aportadas se establece que habiendo permanecido en el país el señor Fidel Egas Grijaiva por el tiempo de 157 días, este tribunal considera que el referido accionista no cumplió con el requisito temporal establecido en la ley para ser considerado como residente fiscal en el Ecuador.- 7.5.- En relación con el pago indebido, en los artículos 122 y 323 del Código Orgánico Tributario codificación 2005-009 publicado en el Suplemento del Registro Oficial No. 38 de 14 de junio el 2005, encontramos: 'se considerará pago indebido, el que se realice por un tributo no establecido legalmente o del que naya exención por mandato legal; el efectuado sin que haya nacido la respectiva obligación tributaria, conforme a los supuestos que configuran el respectivo hecho generador, en iguales condiciones, se considerará pago indebido aquel que se hubiere satisfecho o exigido ilegalmente o fuera de la medida legal"; a su vez, "tendrá derecho a formular el reclamo o la acción de pago indebido o del pago en exceso la persona natural o jurídica que efectuó el pago o la persona a nombre de quien se lo hizo. Si el pago se refiere a deuda ajena, sin que haya obligación de hacerlo en virtud de ordenamiento legal, solo podrá exigirse la devolución a la Administración Tributaria que recibió el pago, cuando se demuestre que se lo hizo por error ".- 7.6.- La Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia, en su jurisprudencia de casación, que por su reiteración constituye precedente jurisprudencial obligatorio y vinculante para la interpretación y aplicación de las leyes dice: "Porque es de la esencia de toda acción de pago indebido, que se demuestre que en efecto se realizó el pago y que realizado el efectuado resulta indebido, para este reconocimiento, en los casos en que se ha producido". Así consta en las sentencias 102-2002, Registro Oficial 265 de 3 de Febrero el 2004; 67-2003, Registro Oficial 427 de 23 de Septiembre del 2004 y 1802003, Registro Oficial 439 de 11 de octubre del 2004, fallos de triple reiteración que, en aplicación del Art. 19 de la Ley de casación constituyen jurisprudencia obligatoria por parte de los Tribunales Distritales de lo Fiscal.- Al respecto el Actor Banco Pichincha CA., a cargo de quien corre la carga de la prueba, ha probado haber pagado la retención del 10% de impuesto a la renta realizado sobre el monto total pagado por concepto de dividendos al accionista Egas Grijalva Darío Fidel Alejandro del mes de junio del 2011 cuya devolución solicita.-7.7.- La Administración ha negado la devolución de los valores pagados por el actor que se hallan sustentados en la declaración de retenciones en la fuente del impuesto a la renta; y. en el comprobante electrónico para pago analizados en líneas anteriores, "porque se constató que el Banco Pichincha C.A, en su calidad de agente de retención por la aplicación de la teoría de la traslación del tributo y ante las obligaciones del agente de retención, es quien se ve obligado al pago, y que la carga impositiva sobre el valor retenido corresponde al señor Egas Grijalva Darío Fidel Alejandro, en este sentido, se puede entender que el espíritu de la ley no se refiere a quien paga el tributo, sino a quien se le afecta en el patrimonio, por el cumplimiento de la obligación tributaria".- 7.7.1.- En esta parte, es procedente hacer hincapié en el criterio vertido por la Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia, dentro de la Resolución del Recurso de Casación publicada en la Gaceta Judicial año Cill, Serie XVII, No. 9, pag. 2938 de 19 de marzo de 2002, en la que se manifiesta: "El Art. 324 del propio código estatuye que puede pedir la devolución de lo indebidamente pagado la persona que efectuó el pago o la persona a nombre de quien se la hizo. De ello se infiere que podían solicitar la devolución el agente de percepción o la contribuyente. Habiendo solicitado la devolución el primero, no es improcedente su petición. Exigir que pida la devolución la contribuyente para luego reemboisar los valores al agente de percepción no es razonable"; en armonía con el fallo No. 103-2005- 19-12-2005 DE LA SALA DE LO CIVIL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA: que dice: "Para ser legítimo contradictor en juicio, es necesario que la parte se encuentre en la situación prevista en la norma, que sea el titular de la relación o situación jurídica de que trata la litis". En el presente caso, el actor es sujeto pasivo de la obligación tributaria (art. 24 del Código Tributario) en calidad de agente de retención, como se ha verificado en el análisis desarrollado.- 7.7.2 - El ex Tribunal Distrital de lo Fiscal en varias oponunidades como en el fallo dictado para resolver el juicio No. 24480, ha expresado sus puntos de vista contrarios a la interpretación extensiva del espíritu de la ley que realiza la Administración para rechazar la acción, sobre todo cuando hay suficiente evicencia documental, entregada a la Administración Tributaria y al Tribunal que, indudeblemente, los valores representados, real y efectivamente acontecieron: al efecto se reproduce parte de la sentencia No. 3185 de 22 de septiembre del 2008 dentro del juicio No. 22565, dictada por este mismo Tribunal: "Las argumentaciones de la Autoridad Tributaria, están como se ha dicho, fundamentadas en la interpretación del espíritu de la ley, el ejercicio de esta interpretación no corresponde a la Administración sino al legis ador, con este pretexto no podrá suspenderse la aplicación de leyes, adicionarlas, reformarlas o no cumplirlas (Art. 18 del Código Civil)".- (...) Porque, respecto a la prevalencia de la ley frente a la interpretación, existen, entre otras, las siguientes sentencias de la Corte Suprema de Justicia: Fallo 84-93 de 7 de Julio de 1994, publicado en el Registro Oficial No. 499 de 5 de Agosto del 94;

fallo No. 110-93 de 28 de junio de 1994, publicado en el Registro Oficial 499 de 5 de agosto del 94; fallo 111-93 de 78 de julio 94, publicado en el Registro Oficial No. 500 de 8 de agosto de 1994; fallo No. 71-93 de 27 de septiembre del 2000, publicado en el Registro Oficial No. 228 de 20 de dic. del 2000; fallo No. 83-93 de 16 de junio de 1998, publicado en el Registro Oficial No. 377 de 16 de Agosto del 98; y, fallo 41-99 de 16 de enero del 2001, publicado en el Registro Oficial No. 325 de 14 de mayo del 2001".- "(...)Porque el segundo inciso del Art. 18 de la Constitución Política de la República del Ecuador, establece que, en materia de derechos y garantías constitucionales (...) "para el ejercicio sus derechos", "ninguna autoridad podrá exigir condiciones o requisitos no establecidos en la Constitución o en la Ley".- "(...)Porque el Art. 192 de la misma Constitución Política de la República del Ecuador en su parte final establece: (...) "No se sacrificará la justicia por la sola omisión de solemnidades".- "(...)Porque si es que en el proceso hay confirmación documental, habría una suerte de enriquecimiento injusto, en caso de esos valores, no sean considerados".- "De acuerdo con el análisis realizado, es indudable que la Actora ha justificado el pago realizado".- 7.8.- Como se ha manifestado en líneas anteriores el Actor en esta causa, Banco Pichincha CA., como sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, en calidad de responsable como agente de retención, está en la obligación legal y reglamentaria de retener el impuesto a la renta por pago de dividendos a sus accionistas por mandato legal; teniendo éste la titularidad del derecho para reclamar, sus derechos subjetivos vulnerados, que subsecuentemente se deriven de esta relación jurídica tributaria, razonamiento que se supedita a lo ordenado por la Ley de Régimen Tributario Interno que dictamina: "Art. 45.- Otras retenciones en la fuente.- Toda persona jurídica, pública o privada, las sociedades y las empresas o personas naturales obligadas a llevar contabilidad que paguen o acrediten en cuenta cualquier otro tipo de ingresos que constituyan rentas gravadas para quien los reciba, actuará como agente de retención del impuesto a la renta".- Sin que se requieran otras consideraciones, este Tribunal de Jueces del Tribunal Distrital No.1 de lo Contencioso Tributario con sede en la ciudad de Quito, ADMINISTRANDO JUSTICIA EN NOMBRE DE LA REPUBLICA Y POR AUTORIDAD DE LA LEY, Acepta la demanda propuesta Simón Andrés Acosta Espinosa, Vicepresidente y como tal Representante Legal del Sanco Pichincha CA., deja sin efecto la resolución No. 117012012RREC048768 emitida por la Directora Regional Norte del Servicio de Rentas Internas el 28 de diciembre del 2012, en el Reclamo Administrativo de pago indebido, y ordena la devolución de los valores pagados indebidamente, de acuerdo al estudio efectuado en los Considerandos de este Failo, con intereses de conformidad con el Art. 21 del Código Orgánico Tributario (...)".

II. JURISDICCIÓN Y COMPETENCIA

Este Tribunal Especializado de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia es competente para conocer y resolver el presente recurso extraordinario de casación, en virtud de las Resoluciones Nos. 004-2012 de 25 de enero de 2012 y 341-2014 de 17 de diciembre de 2014, emitidas por el Pleno del Consejo de la Judicatura; Resoluciones Nos. 01-2015 y 02-2015 de 28 de enero de 2015, expedidas por el pleno de la Corte Nacional de Justicia; y, en atención a lo previsto en los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República "Conocer los recursos de casación, de revisión y los demás que establezca la Ley", 185 segunda parte, numeral 1 del Código Orgánico de la Función Judicial "Los recursos de casación en las causas en materia tributaria incluso la aduanera"; y, artículo 1 de la Ley de Casación.

III. INTEGRACIÓN DEL TRIBUNAL DE CASACIÓN

Mediante sorteo de 29 de agosto de 2016, las 14n49, le ha correspondido conocer el presente recurso de casación a este Tribunal Especializado de lo Contencioso Tributario, integrado por las doctoras Ana María Crespo Santos en calidad de Ponente), Maritza Tatiana Pérez Valencia; y, doctor José Luis Teran Suarez, Juezas y Juez Nacionales.

IV. VALIDEZ PROCESAL

No se observa del proceso ninguna circunstancia que pueda afectar la validez procesal y no existe nulidad alguna que declarar; por lo que, estando los autos para resolver, se considera:

V. PLANTEAMIENTO JURÍDICO DEL RECURSO

En atención al auto de admisión de fecha 17 de agosto de 2016, las 14h12, la recurrente formula el siguiente cargo, al amparo de la causal primera del artículo 3 de la Ley de Casación, en contra de la sentencia dictada el 10 de junio de 2016, las 09h12, por la Sala Única del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario No. 1, con sede en Quito.

Cargo 1: Causal primera: "errónea interpretación" de la siguiente normativa:

CÓDIGO TRIBUTARIO

Art. 29.- Otros responsables.- Serán también responsables:

1. Los agentes de retención, entendiéndose por tales las personas naturales o jurídicas que, en razón de su actividad, función o empleo, estén en posibilidad de retener tributos y que, por mandato legal, disposición reglamentaria u orden administrativa, estén obligadas a ello.

Cargo 2: Causal primera: "falta de aplicación" de la siguiente normativa:

CÓDIGO TRIBUTARIO

"Art. 26.- Responsable es la persona que sin tener el carácter de contribuyente debe, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a este.

Toda obligación tributaria es solidaria entre el contribuyente y el responsable, quedando a salvo el derecho de este de repetir lo pagado en contra del contribuyente, ante la justicia ordinaria y en juicio verbal sumario

Art. 30.- Alcance de la responsabilidad. La responsabilidad de los agentes de retención o de percepción es directa en relación al sujeto activo y por consiguiente son los únicos obligados ante éste en la medida en que se haya verificado la retención o percepción de los tributos; y es solidaria con el contribuyente frente al mismo sujeto activo, cuando no se haya efectuado total o parcialmente la retención o percepción.

Sin perjuicio de la sanción administrativa o penal a que hubiere lugar, los agentes de retención o percepción serán responsables ante el contribuyente por los valores retenidos o cobrados contraviniendo las normas tributarias correspondientes, cuando no los hubieren entregado al ente por quien o a cuyo nombre los verificaron".

VI. RECURSO DE CASACIÓN

Interpuesto por la recurrente, concedido por el Tribunal de instancia y admitido por el doctor Juan Montero Chávez, Conjuez de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, se procede a resolver.

6.1.- CONSIDERACIONES DEL TRIBUNAL DE CASACIÓN

El recurso de casación, es de carácter extraordinario, de alta técnica jurídica, formal y excepcional, que tiene como finalidad la defensa del jus constitutionis, es decir, protege el ordenamiento jurídico imperante mediante la correcta interpretación y aplicación del

Derecho, con el propósito de hacer efectivos los principios de seguridad jurídica, legalidad e igualdad en la aplicación de la Ley, lo cual permite que mediante el recurso extraordinario de casación se denuncie transgresiones del ordenamiento jurídico y se unifique la jurisprudencia con la finalidad de impedir ilegalidades y arbitrariedades jurisprudenciales al momento de administrar justicia. Así las cosas, la crítica del casacionista al fallo impugnado, para conseguir ser examinada por la Sala casacional, tiene por objeto las consideraciones de ésta, que constituyan la *ratio decidendi* del fallo.

- **6.1.1.** El recurso de casación, de conformidad con el principio de taxatividad se lo interpone exclusivamente por causales previstas en la Ley de forma expresa; así pues el artículo 3 de la Ley de Casación, tipifica cinco causales para su procedencia, la primera y tercera implican errores *in iudicando* por defectos de juicio; la segunda, cuarta y quinta contienen errores *in procedendo* por vicios de procedimiento.
- 6.1.2.- Con relación a la causal primera del artículo 3 de la Ley de Casación (causal alegada por la accionante) imputa a la sentencias y autos que ponen fin a los procesos de conocimiento, es la violación directa de la norma sustantiva, que incluye los precedentes jurisprudenciales obligatorios, porque no se ha dado la correcta subsunción del hecho en la norma; de ahí que, no se ha producido el enlace lógico de la situación particular que se juzga con la previsión hipotética, abstracta y genérica realizada de antemano por el legislador; yerro que procede por vulnerar cualquiera de sus formas, a saber: la aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de las normas de derecho; formas que deben ser determinantes en la parte dispositiva de la sentencia o auto, lo que el casacionista debe fundamentar debidamente; cabe señalar, que la falta de aplicación de la normativa sustancial (forma admitida) procede, cuando el administrador de justicia deja de aplicar al caso controvertido normas sustanciales que ha debido aplicar, y que de haberlo hecho, habrían determinado que la decisión en la sentencia sea distinta a la

escogida, lo ignora frente al caso debatido, exclusión de la norma en la sentencia¹, y la errónea interpretación de la normativa sustancial procede, cuando el administrador equivocadamente juzga y escoge una interpretación errónea de la ley dando a la norma de derecho un sentido diverso al señalado por el legislador².

6.1.3.- Con relación a la causal en estudio, la ex Corta Suprema de Justicia, en diferentes sentencias ha referido que:

"(...) Esta causal, trata de la llamada transgresión directa de la norma legal en la sentencia, en la violación directa, (...) pues, <u>se parte de la base que es correcta la apreciación del Tribunal ad quem sobre el valor de los medios de prueba incorporados al proceso, por lo que corresponde al Tribunal de Casación examinar, con base a los hechos considerados como ciertos en la sentencia, sobre la falta de aplicación, aplicación incetida o errónea interpretación de los artículos citados por el recurrente". (Énfasis y subrayado me pertenece)</u>

"En la causal primera, se imputa el fallo de hallarse incurso en errores de violación directa de la norma sustantiva, porque no se ha subsumido adecuadamente los elementos fácticos que han sido probados y que se hallan admitidos por las partes, dentro de la hipótesis normativa correspondiente, sea porque se ha aplicado una norma jurídica que no corresponde, o porque no se ha aplicado la que corresponde o porque, finalmente se realiza una errónea interpretación de la norma de derechos sustantivo (...) Cuando el juzgador dicta

¹ Luis Armando Tolosa Villabona, *TEORÍA Y TÉCNIC⁴ DE LA CASACIÓH*, Ediciones Doctrina y Ley LTDA., Bogotá-Colombia, 2005, p. 257.

² Manuel Tama, *EL RECURSO DE CASACIÓN EN LA JURISPRUDEFICIA NACIONAL*, Edilex S.A, Editores, Guayaquil-Ecuador, 2011, p. 151.

³ Resolución No. 192, de fecha 24 de marzo de 1999, publicada en el Registro Oficial Suplemento No. 211, de fecha 14 de junio de 1999.

sentencia y llega a la convicción de la verdad de determinados hechos alegados (...)" (Énfasis y subrayado fuera de texto) 4.

6.1.4.- Una vez establecidos los parámetros de la causal en estudio, este Tribunal Especializado de lo Contencioso Tributario, procederá al análisis de conformidad a lo señalado por la casacionista, así como lo manifestado por el órgano jurisdiccional de instancia, con la finalidad de evidenciar si efectivamente existe o no vulneración de la Ley.

6.1.5.- Con relación a la errónea interpretación del artículo 29 del Código Tributario y a la falta de aplicación de los artículos 26 y 30 del mismo cuerpo legal la casacionista, ha considerado que la sentencia impugnada vulnera la Ley por errónea interpretación del artículo 29 del Código Tributario por cuanto menciona que la obligación del Banco era entregar ese dinero al fisco, y una vez que lo hizo su relación respecto a dicha obligación deja de existir, pues únicamente actuó como agente de retención sobre un dinero que en ningún momento le pertenece, es decir en su calidad de otro responsable que se circunscribe únicamente a retener lo que efectivamente corresponda y entregarlo al fisco. Respecto al derecho subjetivo para reclamar a la Administración Tributaria lo tiene el accionista en el exterior porque es él quién se ve afectado en su patrimonio, caso contrario todos los agentes de retención podrían interponer acciones de pago indebido o en exceso de un dinero sobre el cual no tienen ningún derecho. Manifiesta también que el Banco de Pichincha no pagó por deuda ajena sino como otro responsable, situación no analizada por la Sala, puesto que el artículo 29 aplicado debe guardar lógica con los artículos 26 y 30 caso contrario se da un alcance distinto a la norma, como lo sucedido en el presente caso y que por lo tanto el Banco Pichincha en su calidad de agente de retención no estaba en la capacidad de legal de interponer acción de pago indebido ante la Administración en virtud de no ser el afectado en su patrimonio, siendo el accionista en el exterior señor Fidel Egas Grijalva quien debió hacerlo.

⁴ Resolución No. 161-2008, de 29 de mayo de 2008, las 09h40, publicada en el Registro Oficial Suplemento No. 235, de 14 de julio de 2010.

6.1.6.- Con relación a lo manifestado por la recurrente, el Tribunal de instancia ha indicado que:

"(...) 4.4.- El Procurador de la Autoridad Fiscal demandada también opone como excepción la falta de legítimo contradictor, al manifestar que, quien debía cumplir con su obligación tributaria es el Banco Pichincha CA., y que la carga impositiva sobre el valor retenido corresponde al señor Egas Grijalva Fidel ALEJANDRO, y, que es, éste último es a quien afecta en su patrimonio el cumplimiento de la obligación tributaria, por lo tanto es la mencionada persona la liamada a presentar, en caso de considerarlo necesario, el correspondiente reclamo administrativo (...) 4.4.3.- En esta parte, el Art. 227 del Código Tributario manifiesta que son partes en el procedimiento ante la jueza o juez de lo contencioso tributario el actor, el demandado y el tercero perjudicado. Actor es la persona natural, que deduce la demanda o la persona juridica o ente colectivo sin personalidad jurídica, a nombre de quien se propone la acción o interpone el recurso que ha de ser materia principal del fallo. 4.4.4.- Así, se desprende del proceso, que el Actor en esta causa, Banco Pichincha CA, como sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria en calidad de responsable como agente de retención, está en la obligación legal y reglamentaria de retener el impuesto a la renta por pago de dividendos a sus accionista por mandato legal; teniendo éste la titularidad del derecho para reclamar, en caso así lo considere, sus derechos subjetivos vulnerados que subsecuentemente se deriven de esta relación jurídica tributaria; en concordancia con el CODIGO TRIBUTARIO Art. 29 (...) QUINTO.- 5.1.- De las constancias procesales adjuntadas por las partes dentro del término correspondiente, el Tribunal realiza el siguiente análisis: Consta a fojas 25 de los autos, la Resolución No. 117012012RREC048768, de 28 de diciembre del 2012 emitida por la Directora Regional Norte del Servicio de Rentes Internas, mediante la cual resolvió negar el reclamo administrativo de pago indebido por concepto de retención del 10% de impuesto a la renta por pago de dividendos presentado por el Banco Pichincha CA., en cuyo texto se lee: "...q) De la información enviada por la compañía contribuyente, se verificó que con fecha 27 de junio del 2011, el Banco Pichincha CA., emitió el comprobante de retención No. 000008978 por un valor de USD \$ 492.788,39 al señor Egas Grijalva Darío Fidel Alejandro, por concepto de retención del 10% sobre dividendos distribuidos correspondiente al ejercicio fiscal 2010; r) Se debe señalar que con fecha 13 de julio de 2011, el Banco Pichincha CA realizó una declaración original por concepto de retenciones en la fuente de impuesto a la renta por el mes de junio del 2011, mediante formulario No. 40659998, cancelando al servicio de rentas Internas un total de USD \$ 2.008.945,55 que incluye el valor de USD \$ 492.788,39... (fojas 4 de 6 de la Resolución)".- 5.2.- Por su parte el Actor manifiesta: a).- Que conforme a las disposiciones estatutarias y legales, la Junta General de Accionistas de Banco Pichincha CA., reunida con fecha 22 de marzo de 2011, dispuso la distribución parcial de los dividendos proporcionales que correspondían a los accionistas de la compañía y la reinversión del monto restante de las generadas en el ejercicio económico 2010; b).- Que tras obtener la respectiva autorización de la Superintendencia de Bancos y Seguros, conforme las regulaciones patrimoniales de la Ley Orgánica de Instituciones del Sistema Financiero, se procedió a la acreditación en cuenta de los respectivos registros contables relativos a las cuentas por pagar a cada accionista y sobre la base de la composición del capital del Banco Pichincha CA, consta en el respectivo libro de acciones y accionistas, se dispuso que se proceda a la distribución de los dividendos respectivos a los accionistas de la compañía en el mes de junio del 2011.- c).- Que efectuada la referida distribución, se procedió al cumplimiento de las obligaciones tributarias inherentes a la calidad de agente de retención investida legalmente en el Banco, y se procedió a efectuar las retenciones respectivas sobre la base de las disposiciones legales y reglamentarias que prevén el tratamiento tributario sobre la distribución de dividendos sobre las utilidades correspondientes al ejercicio fiscal 2010: No obstante la prolijidad empleada en dicho procedimiento, se incurrió en un grave error en la aplicación de dicho tratamiento sobre los dividendos distribuidos a uno de los accionistas que no residía fiscalmente en el Ecuador, y como tal, no estaba sujeto a la retención en la fuente de impuesto a la renta.-5.3.- De su parte el Procurador de la Autoridad Fiscal demandada manifiesta: a).- Que el Actor reconoce expresamente que presentó el reclamo de un supuesto pago indebido a la administración tributaria, cuando en realidad era un pago debido.- (...) c).- Que el mismo actor estaba consiente acerca de que lo que realizaba era un pago debido ya que de las copias de la resolución que se adjunta a esta contestación existe la petición hecha por parte del accionista Fidel Egas Grijalva, con fecha 11 de enero del 2010, la cual no fue tomada en cuenta y desechada por el actor ya que la retención se la hizo el 27 de junio del año 2011, a pesar de que ahora supuestamente no la debía hacer.- (...) en el considerando CUARTO acápite 4.4.2 el Tribunal realizó un análisis detallado sobre el legítimo contradictor concluyendo que el Actor en esta causa, Banco Pichincha CA., como sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, en calidad de responsable como agente de retención, está en la obligación legal y reglamentaria de retener el impuesto a la renta por pago de dividendos a sus accionistas por mandato legal; teniendo éste la titularidad del derecho para reclamar, en caso así lo considere, sus derechos subjetivos vulnerados que subsecuentemente se deriven de esta relación juridica tributaria; según la jurisprudencia referida en el acápite 4.4.4. de ésta resolución, tanto el agente de retención, cuanto el contribuyente podían solicitar la devolución de lo que consideren indebidamente pagado; al haber solicitado la devolución el agente de retención, sería impropio que comparezca también el contribuyente.- (...) 6.2.- A fojas 20 de los autos consta copia notarizada del comprobante electrónico para pago Nc. 990495099446 mediante el cual se certifica que el valor de USD 2.008.945,55, será debitado a partir de 14/07/2011, de la cuenta del Banco del Pichincha CA, autorizada para los débitos correspondientes a declaraciones impositivas, en virtud del Convenio de Uso de Medios Electrónicos y Convenios de Débito suscrito entre el actor y el SRI.- De lo cual se desprende que la Actora pagó los valores detallados en su declaración de retenciones en la fuente del impuesto a la renta y no refutados por la Administración.- SEPTIMO.- 7 1.- De su parte, el actor para justificar la errónea retención sobre el monto cancelado por concepto de dividendos pagados al accionista Fidel Egas Grijalva, indica que en su calidad de agente de retención no se consideró que el accionista cuyos dividendos debían ser distribuidos no tenía la residencia en el país, durante el ejercicio fiscal 2010; que este accionista no tiene su domicilio Fiscal en el Ecuador y por tanto no debió ser considerado como residente fiscal nacional como así lo demuestra con el movimiento migratorio, por consiguiente no debió ser sujeto a la retención de impuesto a la renta por concepto del pago de los dividendos distribuidos por Banco Pichincha CA.- 7.2.- La Administración Tributaria al respecto de este punto manifiesta que el actor estaba consiente acerca de que lo que realizaba era un pago debido ya que existe la petición hecha por parte del accionista Fidel Egas Grijalva, con fecha 11 de enero del 2010 (fs. 16), en la que expresa: pongo en su conocimiento que en ejercicio de mis derechos constitucionales y legales a partir del año 2009 mantengo mi residencia habitual fuera de la República del Ecuador, la cual no fue tomada en cuenta y desechada por el actor ya que la retención se la hizo en el año 2011.- (...) el Actor Banco Pichincha CA., a cargo de quien corre la carga de la prueba, ha probado haber pagado la retención del 10% de impuesto a la renta realizado sobre el monto total pagado por concepto de dividendos al accionista Egas Grijalva Darío Fidel Alejandro del mes de junio del 2011 cuya devolución solicita.-7.7.- La Administración ha negado la devolución de los valores pagados por el actor que se hallan sustentados en la declaración de retenciones en la fuente del impuesto a la renta; y, en el comprobante electrónico para pago analizados en líneas anteriores, "porque se constató que el Banco Pichincha C.A, en su calidad de agente de retención por la aplicación de la teoría de la traslación del tributo y ante las obligaciones del agente de retención, es quien se ve obligado al pago, y que la carga impositiva sobre el valor retenido corresponde al señor Egas Grijalva Darío Fidel Alejandro, en este sentido, se puede entender que el espíritu de la ley no se refiere a quien paga el tributo, sino a quien se le afecta en el patrimonio, por el cumplimiento de la obligación tributaria".- 7.7.1.- En esta parte, es procedente hacer hincapié en el criterio vertido por la Sala Especializada de lo Fiscal de la ex Corte Suprema de Justicia, dentro de la Resolución del Recurso de Casación publicada en la Gaceta Judicial año CIII, Serie XVII, No. 9, pag. 2938 de 19 de marzo de 2002, en la que se manifiesta: "El Art. 324 del propio código estatuye que puede pedir la devolución de lo indebidamente pagado la persona que efectuó el pago o la persona a nombre de quien se la hizo. De ello se infiere que podían solicitar la devolución el agente de percepción o la contribuyente. Habiendo solicitado la devolución el primero, no es improcedente su petición. Exigir que pida la devolución la contribuyente para luego reemboisar los valores al agente de percepción no es razonable". (...) 7.8.- Como se ha manifestado en lineas anteriores el Actor en esta causa, Banco Pichincha CA., como sujeto pesivo de la relación jurídica tributaria, en calidad de responsable como agente de retención, está en la obligación legal y reglamentaria de retener el impuesto a la renta por pago de dividendos a sus accionistas por mandato legal; teniendo éste la titularidad del derecho para reclamar, sus derechos subjetivos vulnerados, que subsecuentemente se deriven de esta relación jurídica tributaria, razonamiento que se supedita a lo ordenado por la Ley de Régimen Tributario Interno que dictamina: "Art. 45.- Otras retenciones en la fuente.- Toda persona jurídica, pública o privada, las sociedades y las empresas o personas naturales obligadas a llevar contabilidad que paguen o acrediten en cuenta cualquier otro tipo de ingresos que constituyan rentas gravadas para quien los reciba, actuará como agente de retención del impuesto a la renta (...)".

6.1.7.- En el presente caso, los jueces de instancia, por un lado, en su ratio decidendi han considerado que Banco Pichincha C.A., al ser sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, como responsable, esto es agente de retención dicen que tendría la titularidad del derecho para reclamar, sus derechos subjetivos vulnerados ante la Administración Tributaria; en tanto, la casacionista ha expresado que Banco Pichincha C.A., al ostentar la calidad de agente de retención (no contribuyente), no estaba en la capacidad legal de interponer una acción de pago indebido ante la Administración Tributaria, por cuanto éste no sufre afectación alguna en su patrimonio, no así el accionista Fidel Alejandro Egas Grijalva, quien se encuentra afectado en su patrimonio.

6.1.8.- Se debe establecer que en el considerando CUARTO de la sentencia numerales 4.4.3, y 4.4.4 manifestó que de conformidad con el artículo 227 del Código Tributario, que refiere a las partes dentro de un procedimiento tributario, el Banco Pichincha C.A., y al ser sujeto pasivo, de la relación jurídica tributaria como responsable, agente de retención

tenía la obligación legal y reglamentaria de retener el Impuesto a la Renta por pago de dividendos a sus accionistas por mandato legal; en tal virtud a su criterio posee la titularidad del derecho para reclamar sus derechos subjetivos que se relacionan con la persona a la que realizó la retención en concordancia con el artículo 29 del Código Tributario, que versa sobre los otros responsables (agentes de retención) y que en tal virtud en el presente caso para el Tribunal Aquo, el tema medular es verificar si dentro de la relación jurídica tributaria existente entre el contribuyente señor Fidel Egas Grijalva y la Administración Tributaria, el Banco Pichincha C.A., en su calidad de agente de retención se configura o no el hecho de reclamar un presunto pago indebido que afecta al patrimonio del contribuyente señor Fidel Egas Grijalva considerado en un primer momento como sujeto pasivo de la obligación tributaria, de lo cual el Banco del Pichincha realizó la respectiva retención por un pago de dividendos al accionista, retención que canceló a la Administración Tributaria que como en calidad de agente de retención debía realizarlo.

6.1.9.- Con relación a lo manifestado por la recurrente (6.1.5) y el órgano jurisdiccional de instancia (6.1.6) para éste Tribunal es de suma importancia comenzar el análisis de la presente causa con el significado de relación jurídica tributaria, así pues, Giannini la define "como una relación jurídica especial surgida entre el Estado y los contribuyentes a partir de las normas reguladoras de las obligaciones tributarias, esta relación jurídica es de naturaleza compleja, esto es perque de ella derivan de un lado, poderes y derechos, así como obligaciones de la autoridad financiera, a los que corresponden obligaciones, positivas y negativas, así como derechos, de las personas sometidas a su potestad, y de otra parte, con carácter más específico, el derecho del ente público a exigir la correlativa obligación del contribuyente de pegar la cantidad equivalente al importe del impuesto debido en cada caso." En este mismo sentido, Luis Toscano Soria, refiere que relación jurídica tributaria está compuesta por sujetos activos y sujetos pasivos, "las diferentes situaciones que se producen entre sujetos activos y sujetos pasivos tributarios, nacen y se

⁵ A. D. Giannini, *Instituciones De Derecho Tributario*, traducción Española, Editorial de Derecho Financiero, Madrid-España, 1957, p 28.

desenvuelven dentro del marco de las leyes creacionas del tributos que deben satisfacer los contribuyentes responsables, en beneficio de los entes acreedores de los tributos de los que son administradores y controladores de su eficaz recaudación"⁶. Queda claro, que en la relación jurídica tributaria, los sujetos intervinientes son dos: a) Sujeto activo, viene a ser el Estado mediante la Administración Tributaria; y, b) Sujeto Pasivo, es la persona natural o jurídica que, según la ley, está obligada al cumplimiento de la prestación tributaria, sea como contribuyente o como responsable. El sujeto pasivo tiene la carga tributaria, quien debe proporcionar a la Administración Tributaria la prestación pecuniaria, el artículo en mención determina que existen dos clases de sujetos pasivos: 1) Contribuyente, es el sujeto de derecho, titular de la obligación principal; y, 2) Responsable y 3) los Otros responsables siendo uno de ellos los agentes de retención de conformidad con el artículo 29 Ibídem, tienen la potestad de retener tributos y que el artículo 30, establece el alcance de su responsabilidad directa con el sujeto activo en la medida que haya realizado la respectiva retención y por consiguiente son los únicos obligados ante éste en la medida en que se haya verificado la retención; y es solidaria con el contribuyente frente al mismo sujeto activo cuando no se haya efectuado total o parcialmente la retención.

En el caso que nos ocupa, y de la revisión de la sentencia hoy impugnada se evidencia, que efectivamente como hecho probado que: "q) De la información enviada por la compañía contribuyente, se verificó que con fecha 27 de junio del 2011, el Banco Pichincha CA., emitió el comprobante de retención No. 000008978 por un valor de USD \$ 492.788,39 al señor Egas Grijalva Darío Fidel Alejandro, por concepto de retención del 10% sobre dividendos distribuidos correspondiente al ejercicio fiscal 2010; r) Se debe señalar que con fecha 13 de julio de 2011, el Banco Picnincha CA realizó una declaración original por concepto de retenciones en la fuente de impuesto a la renta por el mes de junio del 2011, mediante formulario No. 40659998. cancelando al servicio de rentas

⁶ Luis Toscano Soria, *Derecho Tributario. Procedimientos Administrativos y Contenciosos en Materia Tributaria*, Correo Legal, Quito-Ecuador, 2004, p. 155.

⁷ José Luis Pérez de Ayala, *La Subjetividad Tributaria*, en Trataco de Derecho Tributario, Tomo Segundo, p. 166

Internas un total de USD \$ 2.008.945.55 que incluye el valor de USD \$ 492.788,39..." Es decir que Banco del Pichincha, C.A., efectuó la retención del 10% sobre dividendos distribuidos correspondiente al ejercicio fiscal 2010, al ciudadano Fidel Alejandro Egas Grijalva, accionista de la mencionada entidad financiera, por el valor de \$ 492.788,39, cabe recalcar, que la retención efectuada, la realizó en su calidad de agente de retención; valor que posteriormente fuera cancelado a la Administración Tributaria; de ahí que, una vez realizado el pago, fenece la obligación existente del Banco Pichincha C.A., como agente de retención con el SRI, pues al ostentar esta calidad, solo es poseedor del dinero, mismo que pertenece al accionista Fidel Alejandro Egas Grijalva, por tanto, es el accionista el único titular principal de la obligación como contribuyente quien posee el derecho subjetivo de reclamar si así lo creyere ante la Administración Tributaria; puesto que, es éste quien se ve afectado en su patrimonio con el cumplimiento de la obligación tributaria, lo cual evidencia que el órgano jurisdiccional de instancia equivocadamente juzga y dan una interpretación errónea del artículo 29 del Código Tributario, dándole un sentido diverso al señalado por el legislador; entonces se trata de la exégesis equivocada de la norma en su contenido mismo, por cuanto la normativa en mención, no refiere en ninguna parte de su contenido que el agente de retención tenga como derecho subjetivo el reclamo ante la Administración Tributaria por el pago indebido, es decir que el agente de retención tiene la obligación de practicar la retención como responsable pero su derecho subjetivo no se vincula con la Administración Tributaria una vez que este ha practicado la retención y entregado al fisco el valor de la misma siendo que de esta manera la relación jurídica tributaria deja de existir, razón por la cual se verifica una errónea interpretación del artículo 29 del Código Tributario en la sentencia de Instancia ya que ha establecido que el Banco del Pichincha tiene la calidad de actor en la causa al ser el sujeto pasivo de la obligación tributaria y que de tal manera tiene la titularidad del derecho a reclamar siendo que quien es el afectado en su patrimonio es el señor Fidel Egas Grijalva, que es quien debió demandar y no así el Banco del Pichincha. Finalmente como corolario de lo ante expuesto, a criterio de este Tribunal de Casación se han configurado el vicio de la errónea interpretación del artículo 29 del Código Tributario, vicio que ha sido determinante en la conclusión a la que ha llegado el Tribunal de Instancia por lo cual se configura el vicio alegado sin ser necesario realizar el análisis de las demás normas.

VII. DECISIÓN

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

VIII.- SENTENCIA

8.1.- CASAR el fallo expedido el 10 de junio de 2016, las 09h12, por la Sala Única del Tribunal Distrital No. 1 de lo Contencioso Tributario, con sede en Quito, y ratificar la Resolución No. 117012012RREC048768 emitida por el Director Regional Norte del Servicio de Rentas Internas el 28 de diciembre del 2012, en los términos señalados en el considerando sexto.

8.2.- Sin costas.

8.3.- Actúe dentro del proceso de recurso extraorcinario de casación, como Secretaria Relatora la abogada Alejandra Morales Navarrete, de conformidad con la Acción de Personal No. 6037-DNTH-2015-KP.

8. 4.- Notifiquese, publiquese y devué vaser a la Sala de origen.

Di José Luis Terán Suarez

JUEZ NACIONAL

Dra Ana Maria Crespo Santos

JUEZA NACIONAL

Certifico:

Aparia Pérez Valencia Maria Crespo Santos

Aparia Ana Maria Crespo Santos

SECRETARIA RELATORA

En Quito, lunes veinte y dos de mayo del dos mil diecisiete, a partir de las doce horas y diecinueve minutos, mediante boletas judiciales notifiqué la SENTENCIA que antecede a: BANCO DEL PICHINCHA C.A. en la casilla No. 5713 y corred luisfernandezp61@yahoo.es; lafp61@hotmail.com; notificacionesut@pbplaw.com del Dr./Ab. FERNANDEZ PIEDRA LUIS ALBERTO; BANCO DEL PICHINCHA C.A. en la casilla No. 3424 y correo electrónico imflor@pichincha.com; lymorean@pichincha.com; jaime.flor17@foroabogados.ec; gguerra@andestrat.com; aguerrab@pichincha.com; andres.guerra17@foroabogados.ec del Dr./Ab. FLOR RUBIANES MANUEL: BANCO PICHINCHA C.A. en la casilla No. 226 y correo electrónico pbp@pbplaw.com; jreyes@pbplaw.com; jtorres@pbplaw.com; Ivmorean@pichincha.com; jmflor@pichincha.com; jaime.flor17@foroabogados.ec; notificacionesut@pbplaw.com del Dr./Ab. JUAN GABRIEL REYES VAREA. DIRECCIÓN REGIONAL NORTE DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS en la 2424 y correo electrónico mariajosearias20@hotmail.com; ab.mariajoseariast@gmail.com; sri.norte17@foroabogados.ec del Dr./Ab. MARÍA JOSÉ ARIAS TRUJILLO: DIRECTOR ZONAL 9 DEL SERVICIO DE RENTAS la casilla No. 568 INTERNAS correo mariaiosearias20@hotmail.com: sri.norte17@foroabogados.ec; ab.mariajoseariast@gmail.com; manos 999@hotmail.com; esalvarez@sri.gob.ec del Dr./Ab. MARÍA JOSÉ ARIAS TRUJILLO. PROCURADOR GENERAL DEL ESTADO en la casilla No. 1200 del Dr./Ab. ARTEAGA VALENZUELA MARCOS. Certifico:

> ABG. MARTHA ALEJANDRA MORALES WAVARRETE SECRETARIA RELATORA

CARMEN.DAVILA

Aclaración del Recurso No. 449-2016

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO JUEZA PONENTE: DRA. ANA MARIA CRESPO SANTOS

Quito, fueres & de fundo del 2017, les Cuh86.-

VISTOS:

Procede este Tribunal Especializado de lo Contencioso Tributario a pronunciarse sobre el recurso de aclaración interpuesto por el doctor Jaime Flor Rubianes, en su calidad de representante jurídico de Banco Pichincha C.A., en contra de la sentencia expedida el 22 de mayo de 2017, las 11h54, por este Tribunal Especializado de lo Contencioso Tributario, que resuelve el recurso extraordinario de casación, interpuesto por la abogada María José Arias Trujillo, en su calidad de procuradora fiscal de la Administración Tributaria en contra de la sentencia dictada el 10 de junio de 2016, las 09h12, por la Sala Única del Tribunal Distrital No. 1 de lo Contencioso Tributario, con sede en Quito, dentro de la acción directa en contra de la Resolución No. 117012012RREC048768, emitida el 28 de diciembre de 2012, por la Directora Regional Norte del Servicio de Rentas Internas, misma que puso fin a su reclamo administrativo de pago indebido propuesto por el gerente general de Banco Pichincha CA, por concepto de la indebida retención practicada sobre el monto acreditado por dividendos al accionista principal, sobre las utilidades del año fiscal 2010, por el monto de \$ 492.788,99.

1

Primero. Del pedido del peticionario.

Mediante escrito que obra a fojas 41, del proceso sustanciado en esta Sala casacional, el doctor Jaime Flor Rubianes, en su calidad de representante jurídico de Banco Pichincha C.A., solicita que la sentencia dictada el 22 de mayo de 2017, las 11h54, por este Tribunal casacional dentro del recurso No. 449-2016, se aclare en los siguientes puntos que versan en: 1.- Cuál es el sentido correcto que la Sala de instancia debió dar al artículo 29 del Código Tributario, por cuanto el Tribunal manifestó en la sentencia recurrida que se ha configurado el vicio de la errónea interpretación de la normativa en mención; y, 2.- Cuál es la norma jurídica que sirvió de sustento al Tribunal para manifestar que un agente de retención que ha asumido el importe de una retención mal efectuada, no tiene derecho a que se le reintegre un valor excesivamente pagado. Además, solicita que se indique cómo debe un agente de retención que pagó una retención excesiva al Fisco resarcirse del error cometido, cuando en sede administrativa se ha negado la devolución de pago indebido tanto al contribuyente retenido como al agente de retención.

SEGUNDO. De la contestación de la Administración tributaria.

Luego de habérsele corrido traslado, con la antes referida petición de Banco Pichincha C.A., la abogada María José Arias Trujillo, por los derechos que representa en calidad de procuradora fiscal, de las autoridades Tributarias demandadas, mediante escrito que obra de fs. 45, señala, luego de referirse a la solicitud del peticionario, que: "(...) la aclaración solo tiene lugar cuando la sentencia fuese obscura como lo dispone el artículo 232 del Código Tributario", para lo cual transcribe el numeral 6.1.9 de la sentencia "(...) que una vez realizado el pago, fenece la obligación existente del Banco Pichincha C.A., como agente de retención con el SRI (...) es el accionista el único titular principal de la obligación como contribuyente quien posee el derecho subjetivo de reclamar si así lo creyere ante la Administración Tributaria (...)".

2.1.- Indica, también, que no existe pago en exceso o excesivo, sino un pago realizado en calidad de agente de retención, cuya responsabilidad culmina con la entrega del dinero producto de las retenciones efectuadas, siendo el contribuyente quien posee el derecho de reclamar una devolución de creerlo necesario, por cuanto es el único afectado en su patrimonio, particular demostrado en el proceso judicial.

TERCERO. Del análisis y decisión.

En trazos generales el Banco Pichincha C.A., pretende, y en efecto así lo ha solicitado, se aclare, cuál es el sentido correcto que el Tribunal de instancia debió dar al artículo 29 del Código Tributario; así mismo, cuál es la norma jurídica sustento, de éste Tribunal para sostener que un agente de retención que asumió un importe de una retención mal efectuada, no tenga derecho al reintegro del valor excesivamente pagado.

- **3.1.-** A fin de esclarecer jurídica y legalmente el remedio procesal (recurso horizontal) de aclaración solicitada; cabe remitirnos al artículo 274 del Código Tributario, en su primer inciso, establece que: "La aclaración tendrá lugar si la sentencia fuere obscura; en este marco, hay que indicar, que la aclaración, cabe cuando el fallo es ininteligible.
- 3.2.- Es importante manifestar, que la sentencia impugnada, y que fuera expedida por este Tribunal Especializado de lo Contencioso Tributario, respetó los lineamientos del recurso extraordinario de casación, el mismo que tiene como propósito hacer efectivo los principios constitucionales de seguridad jurídica, legalidad e igualdad ante la Ley. No le compete a este Tribunal casacional juzgar el pleito con el objeto de resolver a cuál de los litigantes le asiste la razón; al contrario, se limita al contenido de la sentencia a establecer si existe vulneración o no de la ley sustancial, que al caso *in examine*, de conformidad a la causal primera del artículo 3 de la Ley de Casación por errónea interpretación del artículo 29; y, la falta de aplicación de los artículos 26 y 30 *Ibídem*, analizó la sentencia recurrida con sujeción a las normativas de derecho argüidas por parte de la Administración

Tributaria; de ahí que, la sentencia dictada el lunes 22 de mayo de 2017, las 11h54 consta de veinte y seis (27) fojas -anverso y reverso-, en las cuales a lo largo de ocho (8) acápites o puntos, se desarrolla todo el fallo; dichos acápites versan sobre:

- Asunto; se determina la sentencia que este Tribunal casacional analizó y resolvió.
- (I) Antecedentes del recurso extraordinario de casación; en donde con claridad y transcripción exacta en tres sub puntos (1.1, 1.1.1, 1.1.2), se señalan "todos" los argumentos del recurrente; en el sub punto (1.2) se precisa el auto de la admisibilidad del recurso de casación (causal primera del artículo 3 de la Ley de Casación), dictado por el doctor Juan Montero Chávez, Conjuez de esta Sala; en el sub punto (1.3) se hace constar, también con exactitud la contestación esgrimida por el Banco Pichincha C.A., en el sub punto (1.4) se refleja la argumentación esgrimida por el Tribunal de instancia.
- (II) Jurisdicción y Competencia de este Tribunal de casación (sustento legal y constitucional).
- (III) Integración del Tribunal de Casación; mismo que se encuentra conformado por las doctoras Ana María Crespo Santos, en calidad de ponente, Maritza Tatiana Pérez Valencia; y, doctor Jose Luis Terán Suárez.
- (IV) Validez Procesal, en este acápite se determinó que no existe nulidad alguna que declarar.
- (V) Planteamiento jurídico del recurso, de conformidad a la causal admitida.
 - (VI) Consideraciones del Tribunal de Casación; acápite en el cual en el primer punto (6.1) se desarrolla acerca del recurso de casación; en el sub punto (6.1.1) se

aborda acerca de los parámetros de este recurso; en los sub puntos (6.1.2 y 6.1.3) se realiza el algunas consideraciones de la causal primera del artículo 3 de la Ley de Casación; en el sub punto (6.1.4) se hace el respectivo análisis; que para una mejor comprensión y abordar adecuadamente el análisis se subdivide también en (6.1.5, 6.1.6, 6.1.7, 6.1.8; y, 6.1.9) en donde este Tribunal realiza el examen de la normativa impugnada, teniendo en cuenta lo manifestado por el recurrente, y el órgano jurisdiccional de instancia; para de esta manera, establecer que: "(...)6.1.9.- Con relación a lo manifestado por la recurrente (6.1.5) y el órgano jurisdiccional de instancia (6.1.6) para éste Tribunal es de suma importancia comenzar el análisis de la presente causa con el significado de relación jurídica tributaria, así pues, Giannini la define "como una relación jurídica especial surgida entre el Estado y los contribuyentes a partir de las normas reguladoras de las obligaciones tributarias, esta relación jurídica es de naturaleza compleja, esto es porque de ella derivan de un lado, poderes y derechos, así como obligaciones de la autoridad financiera, a los que corresponden obligaciones, positivas y negativas, así como derechos, de las personas sometidas a su potestad, y de otra parte, con carácter más específico, el derecho del ente público a exigir la correlativa obligación del contribuyente de pagar la cantidad equivalente al importe del impuesto debido en cada caso". En este mismo sentido, Luis Toscano Soria, refiere que relación jurídica tributaria está compuesta por sujetos activos y sujetos pasivos, "las diferentes situaciones que se producen entre sujetos activos y sujetos pasivos tributarios, nacen y se desenvuelven dentro del marco de las leyes creadoras del tributos que deben satisfacer los contribuyentes responsables, en beneficio de los entes acreedores de los tributos de los que son administradores y controladores de su eficaz recaudación"². Queda claro, que en la relación jurídica tributaria, los sujetos intervinientes son dos: a) Sujeto activo, viene a ser el Estado

¹ A. D. Giannini, *Instituciones De Derecho Tributario*, traducción Española, Editorial de Derecho Financiero, Madrid-España, 1957, p 28.

² Luis Toscano Soria, *Derecho Tributario. Procedimientos Administrativos y Contenciosos en Materia Tributaria*, Correo Legal, Quito-Ecuador, 2004, p. 155.

mediante la Administración Tributaria; y, b) Sujeto Pasivo, es la persona natural o jurídica que, según la ley, está obligada al cumplimiento de la prestación tributaria. sea como contribuyente o como responsable. El sujeto pasivo tiene la carga tributaria, quien debe proporcionar a la Administración Tributaria la prestación pecuniaria, el artículo en mención determina que existen dos clases de sujetos pasivos: 1) Contribuyente, es el sujeto de derecho, titular de la obligación principal; y, 2) Responsable y 3) los Otros responsables siendo uno de ellos los agentes de retención de conformidad con el artículo 29 Ibídem, tienen la potestad de retener tributos y que el artículo 30, establece el alcance de su responsabilidad directa con el sujeto activo en la medida que haya realizado la respectiva retención y por consiguiente son los únicos obligados ante éste en la medida en que se haya verificado la retención; y es solidaria con el contribuyente frente al mismo sujeto activo cuando no se haya efectuado total o parcialmente la retención.3. En el caso que nos ocupa, y de la revisión de la sentencia hoy impugnada se evidencia, que efectivamente como hecho probado que: "q) De la información enviada por la compañía contribuyente, se verificó que con fecha 27 de junio del 2011, el Banco Pichincha CA., emitió el comprobante de retención No. 000008978 por un valor de USD \$ 492.788,39 al señor Egas Grijalva Darío Fidel Alejandro, por concepto de retención del 10% sobre dividendos distribuidos correspondiente al ejercicio fiscal 2010; r) Se debe señalar que con fecha 13 de julio de 2011, el Banco Pichincha CA realizó una declaración original por concepto de retenciones en la fuente de impuesto a la renta por el mes de junio del 2011, mediante formulario No. 40659998, cancelando al servicio de rentas Internas un total de USD \$ 2.008.945,55 que incluye el valor de USD \$ 492.788,39..." Es decir que Banco del Pichincha, C.A., efectuó la retención del 10% sobre dividendos distribuidos correspondiente al ejercicio fiscal 2010, al ciudadano Fidel Alejandro Egas Grijalva, accionista de la mencionada entidad financiera, por el valor de \$ 492.788,39, cabe recalcar, que la retención efectuada, la realizó en su calidad de agente de

³ José Luis Pérez de Ayala, *La Subjetividad Tributaria*, en Tratado de Derecho Tributario, Tomo Segundo, p. 166

retención; valor que posteriormente fuera cancelado a la Administración Tributaria; de ahí que, una vez realizado el pago, fenece la obligación existente del Banco Pichincha C.A., como agente de retención con el SRI, pues al ostentar esta calidad, solo es poseedor del dinero, mismo que pertenece al accionista Fidel Alejandro Egas Grijalva, por tanto, es el accionista el único titular principal de la obligación como contribuyente quien posee el derecho subjetivo de reclamar si así lo crevere ante la Administración Tributaria; puesto que, es éste quien se ve afectado en su patrimonio con el cumplimiento de la obligación tributaria, lo cual evidencia que el órgano jurisdiccional de instancia equivocadamente juzga y dan una interpretación errónea del artículo 29 del Código Tributario, dándole un sentido diverso al señalado por el legislador; entonces se trata de la exégesis equivocada de la norma en su contenido mismo, por cuanto la normativa en mención, no refiere en ninguna parte de su contenido que el agente de retención tenga como derecho subjetivo el reclamo ante la Administración Tributaria por el pago indebido, es decir que el agente de retención tiene la obligación de practicar la retención como responsable pero su derecho subjetivo no se vincula con la Administración Tributaria una vez que este ha practicado la retención y entregado al fisco el valor de la misma siendo que de esta manera la relación jurídica tributaria deja de existir, razón por la cual se verifica una errónea interpretación del artículo 29 del Código Tributario en la sentencia de Instancia ya que ha establecido que el Banco del Pichincha tiene la calidad de actor en la causa al ser el sujeto pasivo de la obligación tributaria y que de tal manera tiene la titularidad del derecho a reclamar siendo que quien es el afectado en su patrimonio es el señor Fidel Egas Grijalva, que es quien debió demandar y no así el Banco del Pichincha. Finalmente como corolario de lo ante expuesto, a criterio de este Tribunal de Casación se han configurado el vicio de la errónea interpretación del artículo 29 del Código Tributario, vicio que ha sido determinante en la conclusión a la que ha llegado el Tribunal de Instancia por lo cual se configura el vicio alegado sin ser necesario realizar el análisis de las demás normas. (Fs. 23 y 26 del fallo).

- (VII y VIII) Decisión y Resolución, en la cual consta la decisión en derecho de este
 Tribunal de casación.
- 3.3.- Es por todo ello, que la sentencia dictada el 22 de mayo de 2017, las 11h54, por este Tribunal Especializado de lo Contencioso Tributario, ha sido clara, inteligible, y no presenta obscuridad en su texto, ya que no se han utilizado frases indeterminadas en el razonamiento y resolución; por tanto, existe claridad en lo resuelto y dispuesto; así también, ha tomado en consideración los argumentos esgrimidos en la fundamentación del recurso de casación; y, se ha motivado con claridad meridiana la decisión.

CUARTO.- Por todo lo expuesto, se niega el pedido de aclaración solicitado por el doctor Jaime Flor Rubianes, en su calidad de representante jurídico de Banco Pichincha C.A., en consecuencia, y acorde con lo dispuesto en el fallo, indebidamente recurrido, devuélvase inmediatamente al proceso al tribunal de origen para la ejecución de la sentencia. Notifíquese y Cúmplase.

Dr. José Luis Terán Suárez

mmm

JUEZ NACIONAL,

Dra. Maritza Tatjana Pérez Valencia

Dra. Ana María Crespo Santos

JUÉZA NACIONAL

JUEZA NACIONAL

Certifico .-

Ab. Alejandra Morales Navarrete Secretaria Relatora

En Quito, jueves ocho de junio del dos mil diecisiete, a partir de las nueve horas y veinte si seis minutos, mediante boletas judiciales notifiqué el AUTO que antecede a: BANCO DEL PICHINCHA C.A. en la casilla No. 5713 y correo electrónico luisfernandezp61@yahoo.es; lafp61@hotmail.com; notificacionesut@pbplaw.com del Dr./Ab. FERNANDEZ PIEDRA LUIS ALBERTO; BANCO DEL PICHINCHA C.A. en la casilla No. 3424 y correo electrónico jmflor@pichincha.com; lymorean@pichincha.com; jaime.flor17@foroabogados.ec; gguerra@andestrat.com; aguerrab@pichincha.com; andres.guerra17@foroabogados.ec del Dr./Ab. FLOR RUBIANES JAIME MANUEL; BANCO PICHINCHA C.A. en la casilla No. 226 y correo electrónico pbp@pbplaw.com; jreyes@pbplaw.com; jtorres@pbplaw.com; lymorean@pichincha.com; jmflor@pichincha.com; jaime.flor17@foroabogados.ec; notificacionesut@pbplaw.com del Dr./Ab. JUAN GABRIEL REYES VAREA. DIRECCIÓN REGIONAL NORTE DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS en la casilla No. 2424 y electrónico mariajosearias20@hotmail.com; ab.mariajoseariast@gmail.com; sri.norte17@foroabogados.ec del Dr./Ab. MARÍA JOSÉ ARIAS TRUJILLO; DIRECTOR ZONAL 9 DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS en la casilla No. 568 y correo electrónico mariajosearias20@hotmail.com; sri.norte17@foroabogados.ec; ab.mariajoseariast@gmail.com; manos_999@hotmail.com; esalvarez@sri.gob.ec del Dr./Ab. MARÍA JOSÉ ARIAS TRUJILLO. PROCURADOR GENERAL DEL ESTADO en la casilla No. 1200 del Dr./Ab. ARTEAGA VALENZUELA MARCOS. Certifico:

> ABG. MARTHA ALEJANDRA MORALE AWARRETE SECRETARIA RELATORA

CARMEN DAVILA RAZON: Siento como tal que las veinte (20) fotocopias que anteceden, son iguales a las que constan dentro del Recurso de Casación No. 449-2016 (Juicio de Acción Directa No. 089-2014), seguido por BANCO PICHINCHA C.A. en contra del DIRECTOR ZONAL 9 DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS las mismas que las confiero debidamente certificadas. Quito, 15 de junio de 2017. Certifico.-

> ES NAVARRETE ABG. MARTHA A

> > SECRETARIA RELATORA.

CORTE NACIONAL DE IUSTICIA

Sala de lo Contencioso Tributario

SECRETARÍA



Ing. Hugo Del Pozo Barrezueta **DIRECTOR**

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

Exts.: 3131 - 3134

www.registroficial.gob.ec

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.