EDICIÓN JURÍDICA

REGISTRO OFICIAL®
ÓRGANO DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA

FUNCIÓN JUDICIAL Y JUSTICIA INDÍGENA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA

SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO:

RESOLUCIONES Y JUICIOS

J09501-2021-00345, J01501-2022-00068, J09501-2020-00229, J17510-2018-00200

Año II - Nº 393 - 63 páginas
Quito, jueves 5 de noviembre de 2026

FUNCIÓN JUDICIAL

270357659-DFE

Juicio No. 09501-2021-00345 RESOLUCION 588-2025

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

AUTOR/A: GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, jueves 28 de agosto del 2025, las 14h00.

Resolución de fácil lectura

La Sala especializada de lo Contencioso Tributario al analizar el vicio de falta de aplicación del artículo innumerado agregado a continuación del artículo 162 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador y del artículo innumerado agregado a continuación del artículo 21 de Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas, ha considerado que no se han producido los vicios propuestos, por lo que, ha resuelto no casar el fallo impugnado.

VISTOS.- Comparece el abogado Joe Enrique Mayorga Bayas, procurador designado por la Directora Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, interpone recursos de casación en contra del fallo dictado el 30 de mayo del 2022, a las 15h05, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, en el juicio de impugnación No. 09501-2021-00345.

1.- Competencia.- La Corte Nacional de Justicia, a través de sus Salas Especializadas, tiene jurisdicción y competencia para conocer y resolver los recursos de casación interpuestos dentro de las distintas causas que se sustancian en todo el territorio ecuatoriano, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 184 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador *(léase también CRE)*; artículo 184 del Código Orgánico de la Función Judicial *(léase también COFJ)* y artículo 266 y siguientes del Código Orgánico General de Procesos *(léase también COGEP)*. **1.2.-** El Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 02-2021, conformó sus seis Salas Especializadas según lo faculta el Código Orgánico de la Función Judicial en su artículo 183. **1.3.-** La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia es competente para

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

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

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

conocer y resolver el presente recurso de casación, en virtud de lo previsto en la segunda parte del artículo 185 numeral 1 del COFJ. **1.4.-** Luego del sorteo de ley correspondiente, realizado el 24 de febrero de 2025, a las 10h11 (fj. 54 exp. Casación), se radicó la competencia en el Tribunal integrado por los doctores José Suing Nagua (Ponente), Gustavo Durango Vela y Rosana Morales Ordóñez, Jueces Nacionales de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario; no obstante, a través del acta de sorteo de 01 de julio de 2024, a las 14h00, se encargó al Dr. Diego Gordillo Cevallos, Conjuez Nacional Temporal, el despacho del Dr. José Suing Nagua, a partir del 03 de julio de 2024, asumiendo la calidad de Juez Nacional Encargado y consecuentemente la ponencia de la presente causa. **1.5.-** En tal virtud, según lo que dispone el artículo 160.1 del Código Orgánico de la Función Judicial, el Tribunal en su actual integración es el conformado por los doctores Diego Gordillo Cevallos, Juez Nacional Encargado, Ponente; Gustavo Durango Vela, Juez Nacional Encargado; y, Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional; quienes avocan conocimiento y son competentes para resolver el presente recurso de casación.

2.- Validez procesal.- De la revisión del proceso no se observa ninguna circunstancia que pueda afectar su validez procesal y tampoco existe nulidad alguna que declarar, como así lo manifestaron los procuradores judiciales de las partes, en audiencia de casación llevada a cabo el día 27 de agosto de 2025, a las 15h00.

3.- Antecedentes procesales.- 3.1.- Objeto de la controversia.- De la sentencia de instancia se desprende que la controversia radica en: *ª Establecer si es procedente la devolución a la parte actora, de los valores PAGADOS EN EXCESO SEGÚN LA DEMANDA, POR LA CANTIDAD DE $ 120.858,01 por concepto de retenciones en la fuente del Impuesto a la Renta y por crédito tributario generados por retenciones en la fuente del Impuesto a la salida de divisas de los ejercicios fiscales de los años 2017 y 2018.º*. (fs. 671 vuelta expediente de instancia). **3.2.- Resolución impugnada.-** El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario en el fallo antes referido resolvió: *ª declarar con lugar la demanda de impugnación deducida por la compañía compañía PROTECALEMAN REPRESENTACIONES QUIMICAS S.A., representada por su Gerente General y Representante Legal, el señor FRANCISCO BASTIDAS DE JANÓN, en calidad de Gerente General y como tal representante legal de dicha compañía y en consecuencia de aquello la nulidad de la Resolución impugnada No. 109012021RREC174578, emitida por la Eco. Gabriela Orellana Rosero, Directora Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, el 08 de abril del 2021, en donde se niega el Reclamo de Pago en Exceso por concepto de retenciones en la fuente del Impuesto a la Renta y por crédito*

tributario generado por retenciones en la fuente del Impuesto a la Salida de Divisas de los ejercicios fiscales 2017 y 2018.º. (fs. 675 vuelta expediente de instancia). **3.3.- Recurso de casación.-** Mediante escrito de fecha 11 de julio de 2022, 14h14, el procurador fiscal designado por la Directora Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, interpone el recurso de casación en contra del fallo antes referido, con fundamento en el caso quinto del artículo 268 del COGEP por el vicio de falta de aplicación del artículo 101 de la Ley de Régimen Tributario, del artículo innumerado a continuación del artículo innumerado añadido a continuación del artículo 162 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador y de los numerales 1 y 2 de la Circular No. NAC-DGECCGC18-00000006, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 374 con fecha 23 de noviembre de 2018. También por el vicio de aplicación indebida del artículo innumerado segundo a continuación del 21 del Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas. **3.4.- Calificación.-** El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario calificó el recurso de casación en auto de 19 de julio de 2022, a las 15h01, en los términos de los artículos 266, 269 y 274 del COGEP y dispuso elevar los expedientes a la Sala especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia. **3.5.- Admisión**.- En auto de 4 de diciembre de 2024, las 12h00, el doctor Juan Francisco Martínez Castillo, Conjuez de la Sala, dispuso a la parte recurrente que complete su recurso en un término de cinco días. (fs. 16 y 16 vuelta expediente de casación). Posteriormente, mediante escrito presentado el 11 diciembre de 2024, 16h59, el procurador judicial de la institución recurrente presenta el escrito completando su recurso. Finalmente, en auto de 18 de diciembre de 2024, a las 09h36, el referido Conjuez de la Sala, resolvió admitir el recurso de casación propuesto en los siguientes términos: *ª 19. ADMITIR el recurso de casación presentado por el SERVICIO DE RENTAS INTERNAS, por intermedio de su procurador judicial, abogado Joe Enrique Mayorga Bayas; en consecuencia, se admite el siguiente cargo: 19.1. Por el caso quinto del artículo 268 del COGEP, por el que se acusa que en la decisión recurrida se incurrió en: (i) Falta de aplicación del artículo innumerado agregado a continuación del artículo innumerado a continuación del artículo 162 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, que devino en la aplicación indebida del artículo innumerado segundo a continuación del artículo 21 del Reglamento para la Aplicación del impuesto a la salida de divisas.º*. (fs. 46 y 48 vuelta expediente de casación).

4.- Fundamentación del recurso de casación.- 4.1.- La casacionista para fundamentar su recurso señala que de la sentencia recurrida (cita el fallo a partir del considerando 7.6), se avizora que el Tribunal no ha verificado la aplicación del segundo artículo innumerado agregado a continuación del artículo 162 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador -en concordancia con el primer artículo innumerado a continuación del artículo 21 del Reglamento para la Aplicación del

Impuesto a la Salida de Divisas-. Esto condujo a que el Tribunal incurra en el yerro, por no aplicar la norma sustantiva en su sentencia y establecer que el actor tiene derecho a la devolución del crédito tributario por concepto del Impuesto a la Salida de Divisas, en los términos del segundo artículo innumerado agregado a continuación del artículo 162 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria. (fs. 680 vuelta expediente de instancia). **4.2.-** A su vez, menciona que el segundo yerro del Tribunal A quo se verifica cuando afirma que el informe pericial presentado por el actor es concluyente y que sí tiene derecho a devolución del saldo a favor, sin considerar que hay norma expresa que no permite atender la petición del actor en sede administrativa conforme a lo dispuesto en el segundo artículo innumerado agregado a continuación del artículo 162 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, lo que implica la falta de aplicación del referido artículo. De lo anterior, menciona que el Tribunal A quo no aplicó el segundo artículo innumerado a continuación del artículo 162 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, toda vez que no podía considerar un error el haber consignado (opción escogida por el propio actor) el ISD pagado en la importación como gasto deducible en su declaración, sin tomar en cuenta que la misma norma preveía que el contribuyente estaba obligado a escoger solamente una de las opciones señaladas en la norma para la aplicación del ISD. Señala que el actor debía escoger tres caminos respecto al ISD pagado en la importación de bienes: cargarlo como gasto, compensarlo con el impuesto a la renta o en anticipo causado, o solicitar la devolución del crédito tributario. Siendo así, se observa de la declaración original y de la declaración sustitutiva, que el actor siempre mostró su voluntad de cargarse ese ISD al gasto. Afirma que para tener claro porqué se está realizando una aplicación indebida del segundo artículo innumerado agregado a continuación del artículo 162 de la LRET, hay que revisar su tenor literal íntegro, por cuanto el Tribunal A quo consideró que el informe pericial acogió de forma integral la contabilidad presentada por la parte actora, y que se encuentra debidamente soportada y procede el crédito tributario reclamado. (fs. 680 vuelta expediente de instancia). **4.3.-** Para referirse al cargo de indebida aplicación del numeral 2 del artículo innumerado segundo a continuación del 21 del Reglamento para aplicación del ISD, señala que al aceptar que la parte actora ha justificado como crédito tributario de ISD a través de reclasificación contable expuesta en el informe pericial, sin considerar que estos valores ya fueron declarados como gasto deducible en el período fiscal que solicita. (fs. 681 expediente de instancia). **4.4.-** Afirma que al contrario de lo señalado en la sentencia, el Tribunal debió considerar que el actor ya utilizó el valor reclamado de ISD como gasto deducible y debía aplicar lo dispuesto en el artículo innumerado a constitución del artículo 162 de la LRET, que en su tercer inciso señala que no procede la devolución de ISD sobre valores que ya habían sido considerados como gasto deducible en la declaración del impuesto a la renta. Concluye el recurso indicando que ante la indebida aplicación de la norma sustantiva, el tribunal A quo ha aceptado el informe pericial de la parte actora y ha considerado que a través de éste, ha justificado el crédito

tributario requerido por el actor, lo que torna el vicio en trascendente para la decisión adoptada, pese a que el actor no cumplió con el presupuesto establecido para la devolución de impuestos. Por lo tanto, menciona que siendo tal el hecho probado en el juicio y obviado por el Tribunal A quo, se generó que en sentencia se aplique equivocadamente el derecho a la devolución a favor del contribuyente, sin tomar en consideración la prohibición expresa de la norma. Por lo cual, solicita que se proceda a realizar el control de legalidad respectivo amparado en la causal invocada y casar la sentencia recurrida. (fs. 681 vuelta expediente de instancia). **4.5.-** La institución recurrente en su escrito que completa el recurso menciona que la falta de aplicación del tercer inciso del segundo artículo innumerado a continuación del Art. 162 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, que se acusa como infringida, por cuanto se trata de dar cabida a un desembolso de valores a través de devolución en la forma que no está contemplada por la norma legal. Argumentar que se dieron cuenta de un error contable al no considerar el ISD como crédito tributario para proceder con la reclasificación del valor, que inicialmente fue considerado como parte del costo de venta, existiendo doble beneficio en el aprovechamiento del crédito tributario por la compañía actora, por haber utilizado como gasto deducible en las declaraciones del impuesto a la renta de los ejercicios fiscales 2017 y 2018 y luego como crédito tributario, sin haber modificado el impuesto a pagar. (fs. 42 vuelta expediente de casación). **4.6.-** De esta manera menciona que al realizar la modificación de que se deje de considerar como parte del costo de venta y se tenga como un crédito tributario a ser devuelto, aquello modifica la utilidad bruta, es decir disminuye el costo de venta, y al disminuir el costo de venta aumenta el margen de utilidad, la participación de trabajadores sobre la utilidad y por consiguiente el impuesto a la renta a pagar, por ello, señala que esta norma debió ser aplicada por el Tribunal en la sentencia que se recurre, toda vez que prohíbe la devolución de Impuesto a la Renta respecto de los valores de ISD considerados como gastos deducibles en la respectiva declaración de impuesto a la Renta. Menciona que resulta evidente que el Tribunal tenía que haber aplicado el Art. 162 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador conforme lo indicado en dicha norma, es decir, que de verificarse que se había optado por considerar los valores que se requiere su devolución como gasto deducible en la declaración de impuesto a la renta, no cabía derecho a la devolución del ISD, por cuanto de la utilidad neta de las ventas se tiene que pagar el impuesto a la renta del 22% y de esta se da el 15% de participación a trabajadores, entonces si el contribuyente quiere cambiar su costo de venta, todos los demás valores de la declaración original se modifican, lo cual genera doble beneficio al utilizar el ISD para disminuir el impuesto causado en la declaración anual de impuesto a la renta y a su vez solicitar su devolución como crédito tributario. (fs. 42 vuelta expediente de casación). **4.7.-** Indica que el segundo artículo innumerado a continuación del Art. 162 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador y el primer artículo innumerado a continuación del Art. 21 del Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas

establecen la posibilidad de emplear sólo una de las opciones previstas en tales artículos, más no aprovecharse simultáneamente de dos o tres de ellas. Por lo expuesto, el Tribunal debió haber aplicado el Art. 162 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador por cuanto esta norma establece que una vez declarados los valores pagados por ISD como gasto deducible en la declaración del Impuesto a la Renta, no procede la devolución de dichos valores. (fs. 157 expediente de casación). **4.8.-** Hace énfasis en que la aplicación del contenido del numeral 2 del artículo innumerado segundo a continuación del Art. 21 del Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas por el Tribunal es indebida, por cuanto, si bien, el Impuesto a la Salida de Divisas es susceptible de ser utilizarlo como crédito tributario para el pago del impuesto a la renta, la norma prevé limitaciones, cuando se indica que podrá escoger entre una de tres opciones descritas en el Art. 21 ibídem, es decir, que escogida una opción no puede alterarse, cuidando la certeza y seguridad de la opción escogida por el contribuyente y que tiene efectos tributarios, debiendo considerar que el contribuyente es el responsable por la exactitud de los datos conforme lo prevé el Art. 101 de la Ley de Régimen Tributario Interno. (fs. 44 expediente de casación). **4.9.-** Así también indica que el Tribunal A quo mal pudo concluir que las importaciones de la compañía actora ª se encuentran soportadas y son sujeto a crédito tributario por Impuesto a la Salida de Divisas para los ejercicios fiscales mencionadosº. Aplicando indebidamente el numeral 2 del artículo innumerado segundo a continuación del Art. 21 del Reglamento para la aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas, norma que establece que Impuesto a la Salida de Divisas se puede utilizar dichos valores como crédito tributario para el pago del Impuesto a la Renta dejando de lado la importancia de que se verifique que el contribuyente no lo haya registrado como costo/gasto deducible, puesto que la norma da la posibilidad de que sea considerado como costo/gasto deducible o como crédito tributario. Por otro lado, es conocido el aforismo jurídico: donde la norma jurídica no distingue no podemos hacerlo nosotros. (fs. 44 expediente de casación). **4.10.-** Concluye indicando que de haberse aplicado el Art. 162 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, se hubiese observado que la norma sí prevé las limitaciones para la devolución del Impuesto a la Salida de Divisas, por lo que su decisión hubiera sido diferente, pues al haberse establecido que el actor declaró como gasto deducible en su declaración de Impuesto a la Renta los valores pagados por ISD, hubiera arribado a una resolución diferente a la emitida, no considerando como sujeto a devolución por haber sido previamente declarados como gasto deducible. Por lo expuesto, si el Tribunal hubiera aplicado la norma que se acusa como infringida habría declarado sin lugar la demanda, al haber advertido que la Ley no contemplaba una excepción a la corrección de la contabilidad para los casos en que los contribuyentes que ya hayan utilizado los pagos por ISD en la declaración de Impuesto a la Renta como gastos deducibles. (fs. 44 expediente de casación). **4.11.- Contestación al recurso.-** Corrido traslado con el recurso admitido, mediante escrito presentado el 12 de febrero de 2025, 11h28, comparece el abogado Cristian Paul Guzhñay Zurita, en

calidad de abogado designado por el señor Francisco Bastidas De Janón, Gerente General y Representante Legal de la compañía PROTECALEMAN REPRESENTACIONES QUIMICAS S.A., para dar contestación al recurso interpuesto y menciona que la casacionista alega que el último inciso del segundo artículo innumerado a continuación del artículo 162 de la Ley de Reforma para la Equidad Tributaria en el Ecuador, que la ªcorrecta aplicaciónº es que no se permita a los contribuyentes hacerse beneficiarios de la devolución de los valores por ISD, cuando dichos valores han sido utilizados primero como gasto deducible en su declaración de Impuesto a la Renta, por lo que el Tribunal no podía valerse de esto para aceptar una reclasificación contable. Al respecto, indica que es importante tener en cuenta el criterio de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, quien emitió sentencia dentro del juicio No. 09501-2019-00267 y que ya ha sido acogido por esta Sala, en la cual considera que es procedente realizar reclasificaciones contables, cuando los contribuyentes hayan verificado errores en su contabilidad respecto de la utilización del crédito tributario generado por ISD, cuando éste fue originalmente empleado como gasto deducible. (fs. 51 expediente de casación). **4.12.-** Señala que la sentencia establece la pertinencia de aplicar los criterios al caso en disputa a pesar de textualmente no plasmar el contenido del segundo artículo innumerado a continuación del artículo 162 de la Ley de Reforma para la Equidad Tributaria en el Ecuador, sí aplica su contenido, mismo que contiene la prohibición del doble aprovechamiento como crédito tributario por Impuesto a la Salida de Divisas, que en el caso sub judice de la compañía actora, se verificó que tal situación no ocurrió. Se debe destacar que el Tribunal A quo estableció como hecho probado que PROTECALEMAN REPRESENTACIONES QUIMICAS S.A., no se benefició del ISD primero como ªgastoº y luego como ªcrédito tributarioº, sino que reclasificó sus cuentas y por ello incluso pagó las diferencias por Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal en cuestión, por lo que no tiene cabida una supuesta falta de aplicación de la norma aludida, y por lo tanto no se configura el vicio alegado por el Servicio de Rentas Internas. (fs. 51 vuelta expediente de casación). **4.13.-** Adicionalmente, expresa que la Administración Tributaria a través de su recurso ha alegado que el Tribunal A quo al haber dejado de aplicar el artículo innumerado a continuación del artículo 162 de la Ley de Reforma para la Equidad Tributaria en el Ecuador, ha procedido a aplicar en su lugar (indebidamente) el artículo innumerado agregado a continuación del artículo 21 del Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas. (fs. 51 vuelta expediente de casación). Concluye la contestación mencionando que la norma que la Administración Tributaria alega que fue errónea o indebidamente aplicada, sí era la llamada a gobernar el caso, y el Tribunal A quo así lo efectúa, ya que utiliza de forma correcta esta norma para dar solución al caso controvertido, y así llegar a la conclusión de declarar con lugar la demanda. Indica que lo anterior se ratifica en el análisis que plasma el Tribunal, en el acápite 7.6.6) en el cual procede a utilizar como insumo para resolver la causa, la anterior sentencia que ha sido citada, es decir la del proceso judicial No. 09501-2019-00267

que fue resuelta por esta Honorable Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, quedando demostrado que esta norma no era impertinente, ni fue utilizada de forma errada. (fs. 52 expediente de casación).

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

6.- Análisis del Tribunal de Casación.- 6.1.- Esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, para resolver el problema jurídico planteado derivado del cuestionamiento al fallo de instancia, con fundamento en el caso quinto del artículo 268 del COGEP, analizará los vicios propuestos de manera conjunta por cuanto los cuestionamientos de falta de aplicación y aplicación indebida están formulados de forma correlacionada y mantienen la misma línea argumentativa. Al efecto, se considera:

6.2.- Caso quinto.- El caso quinto del artículo 268 del COGEP ocurre *ª Cuando se haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho sustantivo, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, que hayan sido determinantes en la parte dispositiva de la sentencia o auto.º* . **6.2.1.- Falta de aplicación** ª *ocurre cuando el sentenciador niega en el fallo la existencia de un precepto, lo ignora frente al caso debatido. Es error contra ius, es rebeldía y desconocimiento de la norma. Es error de existencia de la norma por haberse excluido ésta en la sentencia.º* .[1] **6.2.2.-** La **aplicación indebida** se presenta *ª (¼) cuando la norma ha sido entendida rectamente en su alcance y significado, más se la ha utilizado para un caso que no es el que ella contempla.º* [2]. En tanto que, para Calamandrei, el vicio de aplicación indebida puede llegarse *ª (¼) por dos distintos modos que son perfectamente aplicables en nuestra técnica: porque, o puede errarse al precisar las circunstancias de hecho que son relevantes para que la norma entre en juego*

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

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

(yerro de diagnosis jurídica), o pueda padecerse equivocación al establecer la diferencia o semejanza que media entre la hipótesis legal y la tesis del caso concreto.º [3].

6.3.- Las normas señaladas como infringidas y calificadas por el Conjuez en su tenor literal son: **a) Artículo innumerado agregado a continuación del artículo 162 de la** L**ey Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador.-** *ª Art. 162.- Tarifa del Impuesto.- La tarifa del Impuesto a la Salida de Divisas es del 5%. (...). Art. (¼).- Los pagos por Impuesto a la Salida de Divisas, susceptibles de ser considerados como crédito tributario para el pago del Impuesto a la Renta, de conformidad con el artículo anterior, que no hayan sido utilizados como tal respecto del ejercicio fiscal en que se generaron o respecto de los cuatro ejercicios fiscales posteriores, podrán ser objeto de devolución por parte del Servicio de Rentas Internas, previa solicitud del sujeto pasivo. Esta solicitud se receptará una vez que el contribuyente haya presentado la correspondiente declaración de Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal en que se efectuaron dichos pagos de ISD. El Servicio de Rentas Internas, de ser procedente, dispondrá la devolución del impuesto pagado, ordenando la emisión de una nota de crédito, la cual será libremente negociable en cualquier tiempo, y será utilizada para pagar el impuesto a la renta dentro del plazo previsto en el inciso anterior. Esta devolución no procederá respecto de los valores de ISD considerados como gastos deducibles, en la respectiva declaración de Impuesto a la Renta.º* . **b) Artículo innumerado segundo a continuación del artículo 21 del Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas.-** *ª Art. ¼ - Cuando el Impuesto a la Salida de Divisas susceptible de ser considerado como crédito tributario para el pago del Impuesto a la Renta causado, no haya sido utilizado como tal, en todo o en parte, en la respectiva declaración del ejercicio económico corriente, el contribuyente de dicho impuesto podrá elegir entre una de las siguientes opciones: 1. Considerar dichos valores como gastos deducibles únicamente en la declaración de impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio económico en el que se generaron los respectivos pagos de ISD; 2. Utilizar dichos valores como crédito tributario para el pago del Impuesto a la Renta causado en el ejercicio fiscal en que se generaron o en los siguientes cuatro años; o, 3. Solicitar la devolución de dichos valores al Servicio de Rentas Internas, dentro del siguiente ejercicio fiscal respecto del cual el pago fue realizado o dentro de los cuatro ejercicios posteriores, en la forma y cumpliendo los requisitos que establezca la Administración Tributaria. Para el caso de los exportadores habituales, sin perjuicio de lo señalado, podrán solicitar de manera mensual la devolución del impuesto por los pagos realizados en el mes anterior, en la importación de materias primas, insumos y bienes de capital, con la finalidad de que sean*

3Humberto Murcia Ballén, *"Recurso de casación civil"*, (Bogotá: Ediciones Jurídica Gustavo Ibáñez, 2 015), 318.

incorporados en procesos productivos de bienes que se exporten, de acuerdo a las condiciones y requisitos que se establezcan mediante resolución de carácter general por parte del Servicio de Rentas Internas y considerando el listado que para el efecto emita el Comité de Política Tributaria.º . **6.4.-** La casacionista para fundamentar su recurso alega, en resumen, que la falta de aplicación del a**rtículo innumerado agregado a continuación del artículo** 162 de la LRET provocó la indebida aplicación del artículo innumerado a continuación del 21 del Reglamento para la aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas. Al efecto, argumenta que el Tribunal A quo en su sentencia deja abierta la posibilidad a la compañía actora de corregir la contabilidad, pese a haber utilizado sus pagos de ISD como gastos deducibles para, posteriormente, poder obtener la devolución de dichos valores, cuando la norma jurídica en ninguna parte da pie a ello. Afirma que la falta de aplicación de la norma en cuestión, trata de dar cabida a un desembolso de valores a través de una devolución en una forma que no está contemplada en la ley, pues se trata de argumentar que se dieron cuenta de un error contable al no considerar el ISD como crédito tributario, para proceder con la reclasificación del valor que inicialmente fue considerado como parte del costo de venta, existiendo doble beneficio en el aprovechamiento del crédito tributario por la compañía actora por haber utilizado como gasto deducible en las declaraciones del impuesto a la renta de los ejercicios fiscales 2017 y 2018 y luego como crédito tributario, sin haber modificado el impuesto a pagar. Finalmente, que las normas en análisis establecen que una vez declarados los valores pagados por ISD como gasto deducible no procede la devolución de dichos valores, pues la norma si prevé limitaciones para la devolución del ISD, ya que la ley no contempla una corrección a la contabilidad para los casos en que los contribuyentes ya hayan utilizado los pagos por ISD como gasto deducible en la declaración del impuesto a la renta. **6.5.-** En observancia del yerro alegado con sustento en el caso quinto del artículo 268 del COGEP, esto es, error *in judicando*, se inicia el análisis a partir de los hechos probados en instancia. Así, del fallo impugnado se desprenden los siguientes hechos probados: **i.** De acuerdo a las pruebas practicadas por la parte demandada en la audiencia de juicio, éstas no han desvirtuado las conclusiones del informe pericial presentado por el perito Ing. Javier Silva Santiana. (fj. 657). **ii.** La Administración Tributaria mediante Resolución No. 109012019RDEV4550059 reconoció por concepto de crédito tributario de impuesto a la salida de divisas correspondiente al periodo fiscal 2018 el valor de USD. $ 168.312,98. (fj. 673 vuelta). **iii.** Las importaciones realizadas por dicha compañía, durante los ejercicios fiscales 2017 y 2018, se encuentran soportadas y son objeto de crédito tributario por Impuesto a la Salida de Divisas para los ejercicios fiscales mencionados. (fj. 657). **iv.** Del ejercicio fiscal 2017 se puede evidenciar que existe un valor a favor de la compañía actora que asciende a USD. $ 120.858,01 por lo que, la accionante tiene derecho a la devolución del saldo a su favor por impuesto a la renta del 2019. (fj. 657). **6.6.-** Esta Sala especializada ha señalado de manera reiterada que el

recurso de casación es un recurso extraordinario, excepcional, de alta técnica jurídica, que cuestiona de manera concreta el vicio o los vicios en los que incurre el juzgador de instancia en su decisión, de manera que, identificados los yerros con los debidos sustentos, la Sala de Casación procede a verificar si los mismos se producen para atenderlos y proceder en consecuencia. Así las cosas, la casacionista acusa al fallo de aplicación indebida del artículo innumerado a continuación del artículo 21 del Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas, siendo que de la revisión del fallo no se advierte que la norma haya sido aplicada por los juzgadores de instancia a efectos de fundamentar con argumentos propios la decisión a la que arriba. Si bien es cierto que en el considerando 7.6.6 del fallo recurrido, los jueces distritales citan la sentencia No. 09501-2019-00267 expedida por la Sala especializada de lo Contencioso Tributario, en cuyo fallo los jueces nacionales aplican el *primer* artículo innumerado a continuación del artículo 21 del RAISD, es decir, se advierte que no es la misma norma en cuestión, y no se desprende tampoco del fallo impugnado que los jueces distritales hayan realizado un análisis de la norma para aplicarlo al caso concreto, únicamente han referido de manera general al meramente señalar *Por todo lo expuesto* sin que aquello pueda considerarse una aplicación material de la norma a efectos de motivar su fallo y de la resolución que adoptan, lo que evidencia la no cabida del vicio de aplicación indebida, como ya se señaló. **6.7.-** En lo que se refiere a la falta de aplicación del artículo innumerado agregado a continuación del artículo 162 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, se debe iniciar el análisis precisando que la norma que la casacionista cita en su recurso corresponde al *segundo* artículo innumerado a continuación del artículo 162 de la LRET. Al respecto, se debe indicar que la recurrente nuevamente ha incumplido con la formalidad que reviste el recurso de casación; sin embargo de lo cual, esta Sala especializada debe señalar que los juzgadores de instancia en su fallo no hacen ningún análisis propio respecto de los presupuestos que determina la norma en cuestión, de tal forma que haya debido ser aplicada. Es decir, en el fallo no se realiza análisis alguno respecto de los valores considerados como gastos deducibles, tanto más no se establece como hecho probado que haya existido un doble beneficio, sino que los juzgadores distritales después del ejercicio de valoración probatoria han determinado que del *ª ejercicio fiscal 2017 se puede evidenciar que existe un valor a favor de la compañía actora que asciende a USD. $ 120.858,01, por lo que, la accionante tiene derecho a la devolución del saldo a su favor por impuesto a la renta del 2019.º* . De modo tal que, en atención a la formalidad del recurso de casación y la técnica casacional que corresponde en estos casos, este Tribunal está impedido de suplir esta deficiencia o corregir las fallas en que ha incurrido la casacionista en su recurso; tanto más, no advierte que las normas en cuestión hayan incurrido en los vicios respecto de los cuales han sido acusadas. **6.8.-** A todo ello se suma que, el recurrente desacertadamente en su línea argumentativa sobre la cual construye el vicio, asevera que al caso sub lite el contribuyente ha obtenido un doble beneficio puesto que también habría sido utilizado dichos

valores, como gasto deducible en el impuesto a la renta, lo cual no constituye un hecho probado o no controvertido en sentencia conforme lo requiere la técnica casacional por el caso 5 del Artículo 268 del COGEP, destacando que el numeral 4.1.4 de sentencia (alegado en audiencia) se ubica dentro de los ªFUNDAMENTOS DE HECHO RELACIÓN CIRCUNSTANCIADA DEL ACTO IMPUGNADOº de la sentencia, mas no responde a deliberación o valoración alguna hecha por los juzgadores de instancia. Además que esta Sala especializada ya se ha pronunciado con anterioridad respecto del segundo artículo innumerado a continuación del artículo 162 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador y del primer artículo innumerado a continuación del artículo 21 del Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas, considerando que las normas establecen la posibilidad de emplear una de las opciones previstas en tales artículos, sin que se pueda aprovechar simultáneamente de dos o tres de ellas. Sin embargo de que, en caso de error en la clasificación es posible una reconsideración contable, verificando el cumplimiento de las condiciones establecidas en dichos artículos y dentro de la temporalidad que el ordenamiento jurídico lo habilita. Asimismo, esta Sala ya ha señalado que en estos casos, debe existir un análisis en sede administrativa y judicial, sobre la existencia de un posible doble beneficio, sin embargo no se observa aquello de los hechos probados en el caso en análisis. En tal virtud, no se ha producido una falta de aplicación o indebida aplicación de las normas acusadas y se rechaza el recurso interpuesto.

La conclusión a la que se ha llegado en este fallo, obedece a la técnica casacional al confrontar el fallo recurrido con los vicios y yerros alegados y sustentados por el recurrente; y, no significa necesariamente que esta Sala se encuentre de acuerdo con el análisis del fallo de instancia.

7.- Decisión

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

7.2.- NO CASAR el fallo impugnado dictado el 30 de mayo de 2022, a las 15h05, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, en el juicio de impugnación No. 09501-2021-00345.

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

7.4.- Sin costas.

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

GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO

JUEZ NACIONAL (E) (PONENTE) (E)

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL

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

FUNCIÓN JUDICIAL

270469461-DFE

Juicio No. 01501-2022-00068 RESOLUCION 592-2025

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

AUTOR/A: GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, viernes 29 de agosto del 2025, las 12h20.

VISTOS: La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformada por los jueces nacionales doctores: Gilda Rosana Morales Ordóñez, Diego Patricio Gordillo Cevallos (E), en reemplazo del doctor José Dionicio Suing Nagua y Gustavo Adolfo Durango Vela (E) y ponente, dicta la siguiente sentencia dentro de la causa No. 01501-2022-00068.

1. Antecedentes procesales

1.1. El Ing. Carlos Joaquín Álvarez Eljuri, presidente y representante legal de la compañía LAS FRAGANCIAS Cía. Ltda., presenta acción de impugnación en contra de la Resolución No. NAC-DRGRDVG22-00000632-M, notificada el 28 de abril de 2022, emitida por el Ing. Carlos Jaramillo T., Director de Grandes Contribuyentes del Servicio de Rentas Internas (en adelante SRI) dentro del trámite No. 101012021079109 en el que se resuelve aceptar parcialmente el reclamo de pago en exceso por reintegro del monto de retenciones de impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2020 (fs. 61 a 67).

1.2. En el caso puesto en nuestro conocimiento, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Cuenca, provincia del Azuay, conforme con lo resuelto en la audiencia preliminar, de común acuerdo con las partes procesales, señala como objeto de la controversia la ª Resolución No. NAC-DRGRDVG22-00000632-M, de 28 de abril de 2022º y el punto a debatirse: *ª Si la actora tiene derecho a la devolución del monto de $ 18.808,71 dólares, por pago en exceso en concepto de crédito tributario por retenciones en la fuente,*

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

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

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

que ha sido negado por la autoridad demandada en la resolución impugnada.º

1.3. Mediante sentencia dictada el 9 de marzo de 2023, las 16h29, el Tribunal de instancia resuelve rechazar la demanda propuesta por la compañía Las Fragancias Cía. Ltda., en contra del señor Director de Grandes Contribuyentes del SRI y, en consecuencia, ratifica la validez de la Resolución No. NAC-DRGRDVG22-00000632-M, de 28 de abril de 2022 (fs. 224 a 229).

1.4. La abogada Carla Cristina Alba Crespo, procuradora judicial debidamente legitimada del señor Carlos Álvarez Eljuri, representante legal de la compañía Las Fragancias Cía. Ltda., interpone recurso extraordinario de casación (fs. 231 a 234) en contra de la referida sentencia del 9 de marzo de 2023, las 16h29; y, mediante auto dictado el 3 de mayo de 2023, las 12h20 (fs.236), se lo declara oportuno por el Tribunal de instancia, quien dispone remitir el expediente a la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.

1.5. Mediante providencia de 8 de mayo de 2024, a las 16h47, el doctor Diego Patricio Gordillo Cevallos, Conjuez Nacional, admite a trámite el recurso de casación propuesto por la parte recurrente, por el ***caso quin*to** del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos (en adelante COGEP), por el vicio de ***falta de aplicación*** de los arts. 89 del Código Tributario (en adelante CT) y 82 de la Constitución de la República del Ecuador (en adelante CRE).

2. Competencia

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

2.2. En virtud del sorteo de la causa, de 23 de septiembre del 2024, las 12h09, se radica la competencia en la Sala Especializada integrada por los doctores: Gilda Rosana Morales Ordóñez, José Dionicio Suing Nagua (Jueces Nacionales) y Gustavo Durango Vela (Juez Nacional encargado) ponente de esta causa.

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

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

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

3. Validez procesal

En la tramitación del presente recurso extraordinario de casación no se observa omisión de solemnidad sustancial alguna que pudiera invalidarlo o causar la nulidad procesal, como así lo manifestaron las partes procesales en la audiencia de casación llevada a cabo el día **jueves 28 de agosto 2025, las 14h45**; en consecuencia, se declara la validez de todo lo actuado.

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1. La abogada Carla Cristina Alba Crespo, procuradora judicial debidamente acreditada del representante legal de la compañía Las Fragancias Cía. Ltda., en el escrito de casación y en la audiencia de casación que se llevó a cabo en la fecha señalada sostiene que, en la sentencia recurrida se incurre en el caso *quinto* del art. 268 del COGEP por el vicio de ***falta de aplicació*n** de los arts. 89 del CT y 82 de la CRE por cuanto, el Tribunal de instancia no analizó las declaraciones del IR de dicha empresa que, por mandato expreso, tienen la calidad de definitivas y vinculantes, como garantía del principio de seguridad jurídica para efectos de establecer la existencia de un crédito tributario que pretende que sea devuelto por un pago en exceso.

4.1.1. Considera que, constituye un hecho no controvertido que la compañía actora, al momento de solicitar la devolución por pago en exceso, se refiere al saldo del crédito tributario del ejercicio fiscal 2017 que fue arrastrado al ejercicio 2018 y que, además, consta reflejado en las declaraciones del IR, por lo que era fundamental que, al momento de resolver la causa se considere la condición de definitiva y vinculante de la declaración tributaria al tenor del art. 89 del CT. No obstante, al inaplicar dicha disposición, se desconoce el derecho de la empresa sobre el saldo de crédito tributario del año 2017, por el valor de US $ 87.065,86, cuyo arrastre afecta positivamente a las declaraciones de los ejercicios posteriores, incluyendo el Impuesto a la Renta del año 2020, por el solo hecho de que, en la declaración del ejercicio 2018 se lo registra sin individualizar el crédito fiscal, es decir, en un solo casillero.

4.1.2. Como consecuencia de esta falta de aplicación del art. 89 del CT también se da una falta de aplicación del art. 82 de la CRE, pues al omitirse en la sentencia esta norma se afecta la seguridad jurídica, en la garantía de certeza. Señala que, la inaplicación de los mentados artículos conlleva a que el Tribunal de instancia ignore que las declaraciones de IR de la compañía, adquirieron el carácter de vinculantes y definitivas y que, por lo mismo, al momento de resolverse el pago en exceso se debía reconocer el saldo del crédito tributario del ejercicio fiscal 2017, que formaba parte de dicho crédito de años anteriores, cuyo arrastre afecta positivamente en las declaraciones de los ejercicios posteriores, incluido el IR del 2020, por el solo hecho de que, en la declaración del ejercicio 2018, se lo registra sin individualizar el crédito fiscal, es decir, en un solo casillero.

4.1.3. Concluye que, si se hubiera aplicado el art. 89 del CT, no solo que se habría garantizado el principio a la seguridad jurídica del contribuyente, sino que, el resultado de la sentencia habría sido que el Tribunal de instancia reconozca los USD $87.065,86 de saldo a su favor correspondiente al ejercicio 2017 que fue utilizado y compensado en el ejercicio 2018 y que, luego de la aplicación de la prelación establecida por la empresa, correspondía que el SRI también devuelva la suma de USD $18.808,71 no recogida en la resolución impugnada, en estricta aplicación del art. 30.1 del CT. Por ello, solicita que se case la sentencia recurrida y se emita la que corresponde en derecho, reconociendo tal crédito tributario.

4.2. Contestación al recurso de casación. La abogada Vilma Elizabeth Cabrera López, procuradora judicial debidamente legitimada de SRI, dentro del término que concede el auto de admisión, contesta el recurso propuesto por la parte recurrente (fs. 14 a 20) y, con respecto al cargo de ***falta de aplicación*** del art. 89 del CT señala que, el casacionista solo se limita a enunciar que la declaración del IR es definitiva y vinculante, pero reconoce la existencia de un error en la declaración del año 2018, al no realizar la individualización de las casillas correspondientes a las retenciones del ejercicio y el crédito fiscal de años anteriores, por lo que, concuerda con el Tribunal de instancia en señalar que la empresa actora debía demostrar con los comprobantes de retención en la fuente, la existencia del crédito tributario que arrastra desde el año 2017 y que pretende le sea devuelto como un pago en exceso.

4.2.1. Por otra parte, cuando se acusa violación de las disposiciones constitucionales, como el art. 82 de la CRE, en primer lugar, este cargo se lo debe analizar y probar puntualmente, ya que no basta con alegar que se ha violado *in genere* el derecho fundamental a la seguridad jurídica, sino que debe expresarse, en forma concreta y precisa, la manera cómo ello ha ocurrido. En la especie, la recurrente formula el cargo de *falta de aplicación* de la mentada norma suprema, pero no precisa ni determina cómo se ha dejado de aplicar ese precepto constitucional, limitándose a transcribir literalmente su texto, por lo que, no procede dicho cargo.

4.2.2. Además, sostiene que, no existe una afectación a dicha garantía constitucional conforme con el principio de jerarquía pues, conforme queda indicado, la declaración adolece de errores que reconoce el propio contribuyente, por lo que, correspondió a la administración

el requerimiento de respaldos y sustentos que justifiquen la existencia de un derecho a devolución, sustentos que no se entregaron en sede administrativa ni en sede judicial, lo que conlleva a concluir que la parte actora no probó la existencia del crédito tributario que sostiene lo arrastra desde el año 2017, razón por la cual, se deben desechar los cargos, tanto más que, el cargo impugnado no cuenta con una proposición jurídica completa. Por lo expuesto, solicita que se rechace el recurso de casación interpuesto por carecer de sustento jurídico y técnica casacional.

5. Problema Jurídico

Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación incurre en el caso ***quinto*** del art. 268 del COGEP por el vicio de ***falta de aplicación*** de los arts. 89 del CT y 82 de la CRE.

6. Análisis de la Sala de Casación

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

> *ª **Art. 268.- Casos.-** El recurso de casación procederá en los siguientes casos: [¼] **5.** Cuando se haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho sustantivo, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, que hayan sido determinantes en la parte dispositiva de la sentencia o auto.º*

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

6.2. Alcance doctrinario del vicio propuesto. Luis Tolosa Villabona (*Teoría y Técnica de la*

Casación, Bogotá: Ediciones Doctrina y Ley Ltda., 2008, pp. 359- 361), sobre la ***falta de aplicación*** de normas de derecho, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, señala:

> *ª Según la doctrina y la jurisprudencia, en consonancia con los dispositivos legales, ocurre la falta de aplicación cuando se deja de aplicar un precepto legal, y ello constituye @a infracción directa típica©por haberlo ignorado el sentenciador o por no haberle reconocido validez, sea por desconocimiento del fallador o por abierta rebeldía contra el precepto [¼]º .*

La falta de aplicación *ª ocurre cuando el sentenciador niega en el fallo la existencia de un precepto, lo ignora frente al caso debatido. Es error contra ius, es rebeldía y desconocimiento de la norma. Es error de existencia de la norma por haberse excluido ésta en la sentencia.*º (Tolosa, p. 359) y ª *como tal omisión implica desconocimiento del derecho que claramente consagra el precepto legal, dicho texto resulta entonces vulnerado*º (Humberto Murcia Ballén, *Recurso de Casación Civil, 3ãed.,* Bogotá: Editorial ª El Foro de la Justiciaº , 1983, p. 299).

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

Constitución de la Republica del Ecuador (CRE)

> *ª **Art. 82.-** El derecho a la seguridad jurídica se fundamenta en el respeto a la Constitución y en la existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por las autoridades competentes.º*

Código Tributario

> *ª **Art. 89.- Determinación por el sujeto pasivo.-** La determinación por el sujeto pasivo se efectuará mediante la correspondiente declaración que se presentará en el tiempo, en la forma y con los requisitos que la ley o los reglamentos exijan, una vez que se configure el hecho generador del tributo respectivo. La declaración así efectuada, es definitiva y vinculante para el sujeto pasivo, pero se podrá rectificar los errores de*

hecho o de cálculo en que se hubiere incurrido, dentro del año siguiente a la presentación de la declaración, siempre que con anterioridad no se hubiere establecido y notificado el error por la administración.º

6.4. Caso SUB JUDICE a resolver.- Se procede a analizar el recurso propuesto por la parte actora en instancia al amparo del *caso quinto* del art. 268 del COGEP, por los vicios de ***falta de aplicación*** de los arts. 89 CT y 82 de la CRE, por considerar que el Tribunal de instancia omite analizar dichas disposiciones que determinan que las declaraciones del IR tienen la calidad de definitivas y vinculantes, como garantía del principio a la seguridad jurídica, para efectos de establecer la existencia de un crédito tributario que la compañía actora pretende que sea devuelto por pago en exceso.

6.4.1. Cuando se invoca el caso *5* del art. 268 del COGEP, como se indicó previamente, esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario debe verificar si la sentencia recurrida riñe con el derecho (*error in iudicando*), lo que implica que los hechos sobre los que conoció el Tribunal *A quo* no son controvertidos y se aceptan por las partes procesales, de tal manera que, no se puede volver a analizar las pruebas ya presentadas y valoradas, pues el cargo abarca únicamente infracciones a normas sustantivas o precedentes jurisprudenciales obligatorios.

6.4.2. Una vez que se define el objeto de la controversia y teniendo en cuenta que el caso que se invoca parte de la aceptación de los hechos probados y aquellos no controvertidos, se identifican como tales los siguientes:

(a) No es controvertido que la compañía Las Fragancias Cía. Ltda. ha presentado las declaraciones del impuesto a la renta originales correspondiente a los ejercicios económicos desde el 2017 al 2020.

(b) El 5 de noviembre de 2021, la contribuyente presentó ante el SRI el reclamo de pago en exceso No. 101012021079109, en el que se solicita el reintegro de los montos de las retenciones del impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2020.

(c) La administración tributaria hace un examen detallado de las declaraciones del IR de los

ejercicios 2018, 2019 y 2020 y de los comprobantes de retención; y en cuanto al 2018, en el cuadro que consta en el punto jj) se verifica que en la casilla 857 como retenciones en la FUENTE que le habrían efectuado en el 2018 se lee $ 475.595,52 dólares; y en la casilla 861 denominada ªCRÉDITO TRIBUTARIO DE AÑOS ANTERIORESº se ha registrado 0,00 y un saldo a favor del contribuyente de $ 86.557,15.

d) La compañía actora no ha demostrado con los comprobantes de retención en la fuente, la existencia del crédito tributario del 2017 (como era su obligación) y que dice viene arrastrando.

6.4.3. Con estos hechos que aparecen como probados o no controvertidos, la sentencia del Tribunal de instancia, en el considerando Noveno señala que, el objeto de la controversia se refiere a un tema de devolución de pago en exceso que, según la actora se niega sin fundamento, por cuanto no se analiza que, en el crédito tributario por retenciones del ejercicio 2018, que asciende a la suma de USD $ 382.294,86, no se considera el arrastre del ejercicio 2017 de USD $ 87.067,86, parar un total de USD $ 469.362,72, debido a un error en la declaración del ejercicio 2018, en donde todo el crédito fiscal se lo registra en la declaración de ese período sin individualizar la casilla pertinente.

6.4.4. Sobre este aspecto, el Tribunal de instancia considera que la administración tributaria debía, para efectos de la devolución por pago en exceso, verificar en primer término, la efectiva realización del pago, es decir, analizar todas las retenciones recibidas por la compañía, como así procedió con aquellas realizadas en los años 2018, 2019 y 2020 y que, incluso la actora lo refiere en su demanda sin que impugne las observaciones que sobre esos comprobantes se hace en el acto impugnado, y que llevaron a aceptarse para sustentar el crédito tributario. Entonces, lo lógico era que la contribuyente demuestre igualmente que en el año 2017 se le realizaron retenciones en la fuente y presente los comprobantes correspondientes para que sean revisados y aprobados por el ente recaudador; tanto más que, en la declaración del IR del ejercicio económico 2018, en la casilla 861 consta CERO como crédito tributario de años anteriores, es decir del año 2017; y, si se alega que, por error el monto de esas retenciones se han sumado y se ha colocado en la casilla 857, una forma de demostrar precisamente ese error era presentar los comprobantes de retención, lo que no se realiza pese a que la autoridad tributaria lo requiere dentro del trámite de devolución por pago

en exceso.

6.4.5. Por su parte, la administración pública demandada como prueba actúa las providencias Nos. NAC-DRGPGEG21-00000136-M y 917012022PDEV000157, en las que constan el requerimiento de los comprobantes de retención de los años anteriores al 2018. Se actúa también como prueba la declaración del impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2018 de la cual se verifica que, efectivamente, en la casilla 861 está 0.00 como crédito tributario de años anteriores. Por ello, concluye que *ª debía demostrarse el pago y, al ser retenciones en la fuente, la única forma de hacerlo es presentando los comprobantes de retención, y la contribuyente presentó aquellos del 2018 al 2020, pero no lo hizo del año 2017, que según lo afirma la hoy actora, su monto fue declarado en el 2017, pero en su declaración del 2018 no se puede verificar el arrastreº* .

6.4.6. Ante el Tribunal de instancia tampoco se presentan los comprobantes, por lo que, la afirmación que se efectúa en la demanda Ð de que las retenciones del ejercicio económico 2017 están soportadas en comprobantes de retención y que esos documentos no se analizan por la administración tributariaÐ carece de sustento, pues se reitera que, no se presentan los comprobantes de retención del año 2017. De lo expuesto se concluye, que la compañía actora, no ha demostrado con los comprobantes de retención en la fuente, la existencia del crédito tributario que dice viene arrastrando desde el año 2017 y que pretende le sea devuelto como un pago en exceso, por lo que, se rechaza la demanda propuesta y se ratifica la validez del acto impugnado.

6.4.7. De todo lo expuesto y en relación a la presunta falta de aplicación del art. 82 de la CRE que consagra el principio constitucional a la seguridad jurídica, se concluye que no se configura la proposición jurídica completa ya que, el recurrente invoca la violación ª en abstractoº de tal principio, siendo el fundamento principal de la alegación, la insatisfacción del litigante por la negativa de su pretensión en la sentencia, sin que aparezcan los fundamentos que sustenten la supuesta falta de aplicación del principio de la seguridad jurídica, lo que constituye razón suficiente para descartar este cargo.

6.4.8. Por otra parte, sobre la falta de aplicación del art. 89 del CT esta Sala de Casación no evidencia dicho yerro pues, el Tribunal de instancia, aunque no menciona dicha disposición

considera que, la administración debía, a efectos de la devolución por pago en exceso, realizar un examen de las declaraciones de los ejercicios económicos 2017 a 2020 y analizar todas las retenciones recibidas por la compañía como, así procede con aquellas de los años 2018, 2019 y 2020, sin que la parte actora impugne las observaciones que sobre esos comprobantes se hace en el acto impugnado (pues además son aceptadas en su mayoría), sin que el contribuyente ª demuestre que en el año 2017 se le realizaron retenciones, y presente los comprobantes de ellas para que sean revisados y aprobadosº; tanto más que, el argumento del recurrente se limita a señalar que existe una falta de aplicación de dicha disposición referente al carácter definitivo y vinculante de las declaraciones, sin que construya su proposición jurídica de forma adecuada, pues no determina cómo dicho yerro influye en la parte dispositiva de la sentencia y cuál es la norma que se aplicó indebidamente en su lugar. Adicionalmente y de acuerdo a los hechos probados, incluso de haberse aplicado las normas supuestamente infringidas, en nada cambiaría la decisión adoptada por el Tribunal de instancia que se decanta por la falta de prueba, sino que, corroboraría el análisis realizado por el Tribunal A quo en el sentido de que en la declaración no se registró arrastre alguno de crédito tributario, por lo que al ser la declaración definitiva y vinculante, era correcto atender a su contenido y en función de ello realizar el análisis, de esta manera se brindaría además la tan anhelada seguridad jurídica, justificando de esta forma porqué era necesaria la prueba para demostrar lo contrario.

6.4.9. Por si no fuera poco, queda en evidencia que lo que pretende la parte casacionista es que esta Sala de Casación realice un análisis de las declaraciones del IR de dicha empresa, so pretexto de una supuesta lesión a la seguridad jurídica para efectos de establecer la existencia de un crédito tributario, lo que implica un tema de valoración probatoria proscrito a esta Sala por el caso quinto, pues, para analizar el supuesto error argüido, se debería valorar dichas declaraciones, valoración ya realizada por el Tribunal de instancia, deficiencia que no puede subsanarse por esta Sala de Casación y constituye motivo suficiente para desechar el cargo.

Por las razones expuestas, no se evidencia la falta de aplicación de los arts. 82 de la CRE (seguridad jurídica) y 89 del CT, conforme con el caso quinto del art. 268 del COGEP, ya que se busca la revaloración probatoria, por lo que, el recurso no procede y se lo rechaza.

7. Decisión

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

7.2. NO CASAR la sentencia de 9 de marzo de 2023, las 16h29, dictada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Cuenca, provincia del Azuay, dentro del juicio de impugnación 01501-2022-00068.

7.3. Sin costas.

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

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

Resumen de fácil comprensión

No procede el recurso de casación que plantea la procuradora judicial de la compañía LAS FRAGANCIAS S.A., por el vicio de falta de aplicación de los arts. 82 de la CRE (seguridad jurídica) y 89 del CT, al amparo del caso 5 del art. 268 del COGEP, toda vez que, no son trascendentes y, por otro lado, no están configurados correctamente y no contienen una proposición jurídica completa; lo que pretende el casacionista es un ejercicio de revaloración probatoria de las declaraciones y comprobantes de retención (año 2017) dentro del reclamo de pago en exceso, lo que no procede por el caso 5.

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL (PONENTE)

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL

GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO

JUEZ NACIONAL (E) (E)

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

FUNCIÓN JUDICIAL

270472248-DFE

Juicio No. 09501-2020-00229 RESOLUCION 593-2025

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

AUTOR/A: MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, viernes 29 de agosto del 2025, las 12h40. VISTOS: El Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformado por los jueces nacionales: doctora Rosana Morales Ordóñez (ponente), doctor Gustavo Durango Vela (E) y doctor Diego Patricio Gordillo Cevallos (E), dictan la siguiente sentencia dentro de la causa No. 09501-2020-00229.

1. Antecedentes procesales

1.1. En el caso puesto en nuestro conocimiento, la compañía AGROINDUSTRIAS ARRIBA DEL ECUADOR AGROARRIBA S.A., presentó demanda de impugnación en contra de la Resolución No. 109012020RREC123105 de 11 de marzo de 2020, suscrita por la Directora Zonal 8 del SRI, mediante la cual negó el reclamo administrativo y confirmó la validez de la Liquidación de Pago por Diferencias en la Declaración No. 09201906502075050, correspondiente al Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2014; así como, contra la Resolución No. 109012020RREC125177 del 12 de marzo del 2020, suscrita por la Directora Zonal 8 del SRI, mediante la cual negó el reclamo administrativo, y confirmó la validez de la Liquidación de Pago por Diferencias en la Declaración No. 09201906502102470 correspondiente a Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2015.

El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, estableció el siguiente objeto de la controversia: ª(i) DETERMINAR si la actora justifica las diferencias establecidas por la Administración Tributaria en las Liquidaciones de Pago por Diferencias en las Declaraciones por Impuesto a la Renta de los ejercicios 2014 y 2015. (ii) determinar si la administración tributaria en las resoluciones impugnadas, incurrió en falta de motivaciónº.

1.2. En la sentencia de mayoría recurrida se resuelve declarar parcialmente con lugar la demanda presentada por la compañía AGROINDUSTRIAS DE ARRIBA DEL ECUADOR

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

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

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

AGROARRIBA S.A. en contra de las Resoluciones Nos. 109012020RREC123105 y 109012020RREC125177; y, consecuentemente, se deja sin efecto la Liquidación de Pago por Diferencias en la Declaración No. 09201906502075050 correspondientes al año 2014, y en cuanto a la Liquidación de Pago por Diferencias en la Declaración No.09201906502102470 por el ejercicio 2015 la Administración deberá proceder a realizar una nueva Liquidación, considerando únicamente como gastos no deducibles las transacciones realizadas con el señor Quiroz Cedeño Sergio Enrique, por no haberse probado la esencia económica de las mismas.

1.3 El Servicio de Rentas Internas, interpone recurso de casación contra la sentencia de mayoría de 27 de abril de 2021 a las 09h50, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Cantón Guayaquil, provincia del Guayas dentro del juicio No. 09501-2020-00229, argumentando el caso 5 del art. 268 del ª COGEPº.

1.4. Mediante auto de 21 de enero del 2025 a las 07h43, la doctora Tania Catalina Jaramillo Luzuriaga, Conjueza Nacional de la Corte Nacional de Justicia, admitió el recurso de casación por el caso 5 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos ª COGEPº, por errónea interpretación del artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno y del precedente jurisprudencial obligatorio contenido en la Resolución No. 07-2016 del Pleno de la Corte Nacional de Justicia publicado en el Suplemento del Registro Oficial Nro. 894 de 01 de diciembre de 2016.

2. Competencia

Este Tribunal Especializado es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación, en virtud de la Resolución No. 003-2021 de 26 de enero de 2021, mediante la que, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificado la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; con Resolución No. 008-2021, de 28 de enero de 2021 el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional; el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2 de 5 de febrero de 2021, e integró la Sala de lo Contencioso

Tributario con los doctores Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua; mediante Oficio No. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero del 2021, el Presidente de la Corte Nacional de Justicia, llama a integrar la Sala al doctor Gustavo Durango Vela, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo. Actúa el doctor Diego Patricio Gordillo Cevallos, en virtud del acta de sorteo de 1 de julio del 2024, en reemplazo del doctor José Suing Nagua, quien actualmente es el Presidente (E) de la Corte Nacional de Justicia.

2.1. Acta de sorteo y normas que determinan la competencia.- Sorteo de la causa número 09501-2020-00229, efectuado por la Presidencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, el 07 de marzo del 2025, mediante el que se radicó la competencia en este Tribunal de Casación.

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

3. Validez procesal

En la tramitación del presente recurso extraordinario de casación, se han observado las solemnidades inherentes a esta clase de recursos, por lo que no existe nulidad alguna que declarar, como lo han corroborado las partes procesales en la audiencia llevada a cabo el día 29 de agosto de 2025 a las 11h00.

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1. El casacionista en la fundamentación del recurso precisa que la errónea interpretación se encuentra en el considerando 7.1.7. Que el Tribunal, estableció que la Administración Tributaria desconoció esos gastos como "deducibles" por cuanto los supuestos proveedores no tenían la capacidad de haber producido o adquirido esos bienes, y por tanto mal pudieron ellos haber realizado las ventas; sin embargo para el Tribunal en aplicación de lo dispuesto en el art. 10 y el precedente jurisprudencial obligatorio, se cumple con los requisitos para considerar deducible el gasto. Que el Tribunal aplica el artículo 10 y el precedente jurisprudencial obligatorio, aduciendo que ésta sólo prevé que para que un gasto sea

deducible debe servir para obtener, mantener o mejorar la renta, concomitantemente indica que la Resolución 07-2016 solo indica que para la deducibilidad del gasto debe existir la factura del bien, el cobro de la factura y la entrega de mercancía al adquirente, sin que se deba realizar las verificaciones respecto al proveedor del bien. Que la interpretación del Tribunal está viciada por cuanto si lo que dictamina la Resolución para considerar un gasto como deducible es que se verifique la fuente de la obligación esa fuente de la obligación llega hasta sus proveedores, siendo necesario verificar la capacidad de los mismos para proveer un producto, pues de no tener capacidad, se deja en evidencia que dicho proveedor no pudo realizar la transacción económica, afectando por ello a la certeza de la transacción económica y por tanto a la credibilidad de la fuente de la obligación. Que la interpretación que realiza el Tribunal A quo es una interpretación restrictiva y aislada respecto a la Resolución 07-2016; pues revisando lo indicado por el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, las sentencias que fueron citadas -entre algunas otras- denotan la importancia de indagar o averiguar la fuente de la obligación, a efectos de verificar la realidad económica de las transacciones, sin embargo el Tribunal pretende dejar por fuera este aspecto importante en la interpretación del art. 10 al ceñirse únicamente que para que un gasto sea considerado deducible debe servir para obtener, mantener o mejorar la renta, y que se verifique exclusivamente la facturación, el cobro de la facturación sin tener que considerar si el proveedor estaba en capacidad de haber producido o adquirido el bien. Que esto constituye una errónea interpretación, pues la Resolución No. 07-2016 sí estableció como precedente jurisprudencial, partiendo del hecho de la materialidad de la obligación, pues de prescindir ésta, siendo la principal fuente, por lo que los ª supuestos proveedoresº al no haber tenido la capacidad para la producción ni la adquisición del producto cacao, no existe la certeza de la transacción económica con dichos ª supuestos proveedoresº. Que la interpretación realizada por el órgano judicial es restrictiva y se limita a indicar que el precedente jurisprudencial obligatorio indica que el gasto sirvió para obtener ingresos gravados y que la efectiva recepción de los bienes reflejados en los comprobantes de venta constituyen la fuente de la obligación. Que los proveedores de la compañía actora, correspondiente a Mónica Cecibel Lino Luzardo, Blanca Flor Rodríguez Mora y Sergio Enrique Quiroz Cedeño fueron declarados personas naturales con actividades supuestas y/o transacciones inexistentes a través de resoluciones administrativas. Que bajo los referidos hechos ciertos, el Tribunal de instancia, dentro del considerando 7.1.9 de la sentencia recurrida, en la parte en que se dispone a interpretar y aplicar el art. 10 de la Ley de Régimen

Tributario interno (vigente para el ejercicio fiscal analizado) y Precedente Jurisprudencial Obligatorio contenido en la Resolución No, 07-2016 del Pleno de la Corte Nacional de Justicia, infiere que, para determinar si las transacciones efectuadas con los proveedores Mónica Cecibel Lino Luzardo, Blanca Flor Rodríguez Mora y Sergio Enrique Quiroz Cedeño podían ser deducibles a efectos de que el gasto fue necesario para obtener el ingreso y por e haber cumplido con los requisitos formales. Que por otra parte, consideraron que existe la fuente de la obligación, por la efectiva recepción de los bienes reflejados en los comprobantes de venta, que fueron vendidos para la obtención de los ingresos gravados sobre lo cual asevera el Tribunal que se configuró la existencia real del gasto por el hecho de tener una estrecha vinculación con las adquisiciones de cacao. Que el vicio denunciado fue determinante en la parte resolutiva de la sentencia. Que el alcance correcto que el Tribunal de instancia debía realizar era que para que proceda la deducibilidad de un gasto de conformidad con el art.10 de la Ley de Régimen Tributario Interno -aplicable para el ejercicio fiscal analizado-, era imperativo que las transacciones que dieron lugar a los gastos generados no hayan sido efectuadas con personas categorizadas con actividades supuestas y/o transacciones inexistentes, siendo que, si el Tribunal habría interpretado correctamente lo dispuesto en la referida norma, se habría percatado que bajo ningún concepto se puede otorgar la calidad de deducible a un gasto que ha devenido de ser efectuado con proveedores categorizados con actividades supuestas y/o transacciones inexistentes pues, a criterio de los señores Jueces las transacciones realizadas por parte de la compañía AGROARRIBA S.A., aunque sus actividades sean inexistentes las considera como deducibles, no obstante, el correcto sentido de la norma tiene un alcance totalmente diferentes pues, lo que señala el art. 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno es que para la determinación de la basé imponible se deducirán los gastos no solo que se hayan efectuado para obtener, mantener y mejorar los ingresos sino, que deben aplicarse las deducciones que taxativamente indica la norma lo cual, según los hechos ciertos existen comprobantes de venta que fueron realizados con los proveedores Mónica Cecibel Lino Luzardo, Blanca Flor Rodríguez Mora y Sergio Enrique Quiroz Cedeño; sobre lo cual es un hecho cierto que los comprobantes cuentan con los requisitos exigidos por la ley, pero, según el sentido literal de la norma en el último inciso del numeral 16 establece que, sin perjuicio de las disposiciones de este artículo no serán deducibles los costos o gastos que se respalden en comprobantes de venta efectuados con personas o sociedades inexistentes, fantasmas o supuestas sobre lo cual, el costo y gasto que proviene de

dichas personas no es deducible por el simple hecho de que fueron efectuadas o porque los requisitos formales pueden quebrantar la excepcionalidad que dicha norma establece. Que respecto al alcance del Precedente Jurisprudencial Obligatorio contenido en la Resolución Nro. 07-2016 del Pleno de la Corte Nacional de Justicia, el alcance del precedente recae sobre la materialidad del gasto y por consiguiente en su calidad de deducible, el mismo que responde al estudio de determinados elementos; la verificación de la fuente de obligación que demuestre la efectiva transferencia de los bienes, contar con comprobantes de venta, retención y documentos complementarios que cumplan con los requisitos señalados en la norma, el desembolso efectivo del pago y la acreditación de tales valores a favor del beneficiario, es decir, la verificación del gasto está sujeto a la comprobación de todos los componentes cíclicos señalados, de manera que se cuente con el círculo contable completo, es así que, el precedente no establece de manera optativa los elementos antes mencionados sino, que cada uno prescinde del otro es por eso que, constituyen requisitos sine qua non para que un gasto sea deducible: ª 1) la vinculación del gasto con el ingreso, que es donde subyace el análisis de la esencia económica, que implica la verificación de la secuencialidad material del gasto; y, 2) la observancia de las formas jurídicas previstas normativa vigenteº. Que bajo esta línea interpretativa, el alcance de la norma no solo se refiere a la vinculación que pueda tener el gasto con el ingreso sino, que sobre ésta recae el análisis de la esencia económica, es decir, la real prestación del servicio que no se remite únicamente a la trazabilidad de la transacción sino, a la fuente de la obligación. Que el Tribunal de instancia al no haberse percatado que la correcta interpretación del art. 10 de la LRTI consiste en que las deducciones establecidas son aplicables siempre y cuando los costos y gastos no hayan sido realizado con persona o sociedades inexistentes, fantasmas o supuestas, por lo tanto, bajo el correcto entendimiento de la norma, el Tribunal no hubiese desconocido la validez y eficacia de las resoluciones que categorizan como tal a los proveedores cuestionados y hubiese determinado que corresponden gastos no deducibles y en la sentencia recurrida tampoco se hubiese interpretado que la fuente de la obligación del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2015 y 2016 estaba justificada pese a la categorización de los ª proveedores MONICA CECIBEL LINO LUZARDO, BLANCA FLOR RODRIGUEZ MORA y SERGIO ENRIQUE QUIROZ CEDEÑOº como personas con actividades inexistentes o fantasmas pues, la materialidad de la transacción se sustenta en el análisis de la esencia económica, lo cual en el presente caso, solo ha sido justificado por considerar que existe una vinculación entre el gasto y el ingreso. Por todo lo expuesto solicita

se case la sentencia recurrida.

4.2. La compañía AGROINDUSTRIAS ARRIBA DEL ECUADOR AGROARRIBA S.A., en la contestación al recurso manifiesta: Que el art. 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno, constaba de 20 numerales, sin que ni la Administración tributaria en sus memoriales, ni la Conjueza Jaramillo, en su auto de admisión, hicieran referencia expresa, cuál de aquellos veinte numerales fue erróneamente interpretado por los Juzgadores, de allí que solo bastaría manifestar que, siendo que dicho artículo (10 de la Ley de Régimen Tributario interno) en su primer inciso, establece que son deducibles, todos los gastos que sirvieron para obtener, mantener y mejorar, los ingresos generadores de renta, no se entiende, cuál es la errónea interpretación que se acusa a la sentencia expedida. Que pese a lo expresado y para efectuar un verdadero debate, con respecto a la carencia de fundamentación del recurso propuesto, se cita el texto del tercer párrafo numeral 2.2, del escrito presentado por la administración tributaria, el cual nos permite colegir que, la norma que considera, erróneamente interpretada, es el último inciso del numeral 16 del art. 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno. Que se cita el último inciso del numeral 16 del art. 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno. Que la administración identifica que el Tribunal si aplicó las norma pertinente, esto es el art. 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno, no explica la forma, en la que dicha errónea interpretación, se produjo, es decir, no establece la forma en la que los jueces, le dieron una alcance distinto al predispuesto por el legislador, al contrario, insiste en que los juzgadores debieron desconocer la deducibilidad de gastos de AGROARRIBA, por el hecho que en años posteriores al 2014 y 2015, la Administración declaró a los proveedores de la compañía, a los que refieren los gastos, personas con actividades inexistentes, sin hacer ninguna referencia a la prueba aportada por la compañía en la instancia respectiva, que acreditaba la realidad del gasto, tal como expresamente lo manifiestan los juzgadores en los apartados 7.1.3., 7.1.4 y 7.1.5. Que, más allá que, el numeral 16 del art. 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno, refiere a la deducción de gastos de personas naturales, no podemos distraernos del texto del inciso final del mismo, que refiere a la no deducibilidad de las transacciones que se sustenten en: ª comprobantes de venta falso; contratos inexistentes, o realizados con personas inexistentes, fantasmas o supuestasº, debiendo ratificarse que, ninguno de aquellos supuestos se produce en el caso de AGROARRIBA, pues los gastos cuya deducibilidad se pretende desconocer por parte de la administración, no se encuentra sustentada en comprobantes de

venta falsos (de hecho, los mismos se encontraban autorizados por el SRI), ni se sustenta en contratos inexistentes, ni fueron realizados con personas inexistentes, fantasmas o supuestas. Que respecto a la errónea interpretación del precedente jurisprudencial obligatorio contenido en la Resolución No. 07- 2016, hay que indicar que, más allá que la administración no sustenta cuál es la interpretación errada, dada por los juzgadores, a dicho precedente jurisprudencial, al contrario, acogiéndolo, y en base a las pruebas existentes en el proceso, los jueces dan por acreditada la existencia real de las transacciones mantenidas por la compañía con sus proveedores, y, por ello resuelven que los gastos en los que incurrió la compañía en los ejercicios fiscales 2014 y 2015, si son deducibles, conforme lo manifiestan en el considerando 7.1.7. Por ello, concluye la empresa señalando que, el recurso propuesto por la Administración Tributaria, carece de la debida fundamentación, debiendo por tanto ser rechazado.

5. Problema jurídico

Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación, incurre en el vicio de errónea interpretación del art. 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno y del precedente jurisprudencial obligatorio contenido en la Resolución No. 07-2016 del Pleno de la Corte Nacional de Justicia publicado en el Suplemento del Registro Oficial Nro. 894 de 01 de diciembre de 2016, al amparo del caso 5 del art. 268 del COGEP.

6. Análisis del Tribunal de casación

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

6.1.1. El caso 5, se refiere a la violación directa de la Ley. Para su análisis, por técnica casacional, se parte siempre de los hechos probados en instancia, y/o de los hechos no controvertidos, que no pueden ser valorados nuevamente en sede casacional y, se entienden, aceptados por las partes procesales. Para realizar el análisis debe la Sala Especializada

verificar que, sobre tales hechos, se haya aplicado correctamente el derecho.

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

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

LEY DE REGIMEN TRIBUTARIO INTERNO, LRTI

ª Art. 10.- Deducciones.- En general, con el propósito de determinar la base imponible sujeta a este impuesto se deducirán los gastos e inversiones que se efectúen con el propósito de obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana que no estén exentos. En particular se aplicarán las siguientes deducciones: ¼ º

RESOLUCIÓN NO. 07-2016 SUPLEMENTO 1 DEL REGISTRO OFICIAL 894, DE 1 DE DICIEMBRE DEL 2016 PRECEDENTE JURISPRUDENCIAL OBLIGATORIO

ª Art. 3.- DECLARAR COMO JURISPRUDENCIA VINCULANTE, el siguiente punto de derecho: ª Para que un gasto sea considerado como deducible a efecto del cálculo del Impuesto a la Renta, se debe tener en cuenta que, además del cumplimiento de los requisitos formales, debe tener una secuencialidad formal - material, demostrándose sustentadamente a través de la emisión de los comprobantes de venta, retención y complementarios, forma de pago, acreditación en cuenta en favor del beneficiario y la verificación de la fuente de la obligación que demuestre que efectivamente se haya realizado la transferencia del bien o que se haya prestado el servicioº, reiterado en las sentencias que se detallan en el numeral anterior; y en tal virtud declarar que CONSTITUYE PRECEDENTE OBLIGATORIO a partir de la fecha de publicación de esta Resolución en el Registro Oficial.º

6.3. El Tribunal para resolver la controversia en su parte pertinente establece lo siguiente:

ª 7.1.- Con relación al primer punto de la controversia, se tiene lo siguiente: (¼) 7.1.3 EJERCICIO ECONOMICO 2014. De la prueba pericial presentada por la parte actora, y que obra de fojas 142 a 191 de los autos y que ha sido sustentado en la audiencia de juicio por el perito Max Aguirre, se ha justificado, respecto a 10 facturas emitidas por LINO LUZARDO MONICA CECIBEL, que totalizan USD 369,311.22, y 8 facturas emitidas por BLANCA FLOR RODRIGUEZ MORA que totalizan USD 128.253,68, la existencia del producto o el bien que adquirió que es el cacao, así consta detallado de la revisión de la contabilidad y de los documentos de soporte y sustento de pagos, así tenemos que el informe pericial afirma: ª ¼ Con el propósito de comprobar la veracidad, el hecho económico y la deducibilidad de las adquisiciones de materia prima efectuadas a los proveedores LINO LUZARDO MONICA CECIBEL Y RODRIGUEZ MORA BLANCA FLOR, la compañía AGROINDUSTRIA ARRIBA DEL ECUADOR AGROARRIBA S.A. explicó el flujo total del negocio, mismo que va desde la adquisición de la materia prima, recepción, su clasificación, contabilización y pago, hasta llegar a su destino final con la exportación del producto¼ .º. El indicado perito ha realizado un análisis de trazabilidad, esto es vinculación de cada factura de compra con los números de lote, factura de venta emitida por AGROINDUSTRIAS ARRIBA DEL ECUADOR AGROARRIBA S.A. y declaración aduanera mediante la cual se exportó el producto, Adjuntando un CD en el que consta el archivo respectivo donde se realiza una explicación respecto al análisis realizado por el perito, así en el Archivo A.1.1 recepción de la materia prima (cacao) a planta; A.1.2 Compra de cacao, datos del proveedor, comprobante de venta, registros contables y medios de pago; A.1.3. Trazabilidad de la compra hasta su exportación. Concluyendo en su análisis que en virtud de lo expuesto y conforme a los cuadros de trazabilidad aportados, la empresa ha vinculado los números de lotes adquiridos mediante las facturas emitidas por los proveedores, realizando la trazabilidad de esta mercancía hasta su exportación, tal como consta de los anexos al informe pericial, Que se revisó de manera integral todo el proceso de recepción del cacao a la planta y la información documental vinculada a los comprobantes de venta emitidos por el proveedor. Así también se revisó al detalle todo el proceso de la adquisición del cacao y la documentación correspondiente a los mencionados proveedores, siendo estos la factura de compra de materia prima, el comprobante de retención, el registro contable de la compra de la materia prima, los

registros contables de los pagos, medios de pagos, copias de cheques, estados de cuentas bancaria y estados contables del proveedor, entre otros, evidenciándose, además la trazabilidad de esta mercancía desde su compra al proveedor del cacao mencionados, hasta su exportación, mediante la revisión de la vinculación realizada por la empresa por medio de los números de lote para cada uno de los comprobantes de venta emitidos por los proveedores por concepto de comercialización de cacao durante el ejercicio 2014. Por todo lo mencionado, llega a la conclusión que durante la pericia fue posible comprobar la veracidad, el hecho económico y la deducibilidad de las compras realizadas por la compañía AGROINDUSTRIAS ARRIBA DEL ECUADOR AGROARRIBA S.A. a los proveedores de cacao LINO MONICA CECIBEL Y RODRIGUEZ MORA BLANCA FLOR durante el período 2014. Por lo que considera procedente aceptar como gasto deducible para la determinación del impuesto a la renta del año 2014, el valor de USD 497.564.90 correspondiente a los comprobantes de venta emitidos por los proveedores LINO LUZARDO MONICA CECIBEL Y RODRIGUEZ MORA BLANCA FLOR y por ende confirmar los valores consignados en la declaración de impuesto a la renta por el contribuyente. 7.1.4 EJERCICIO ECONOMICO 2015. Para el caso del ejercicio 2015, la parte actora presentó como prueba el informe pericial del Econ. Max Aguirre, que obra de fojas 87 a 141 del proceso, sustentado en la audiencia de juicio, quien realiza una análisis de la glosa únicamente respecto a los proveedores LINO LUZARDO MONICA CECIBEL Y RODRIGUEZ MORA BLANCA FLOR, respecto a 14 comprobantes que totalizan USD 413.583.64 de Lino Luzardo Mónica Cecibel y 4 comprobantes que totalizan USD 18.697,76, de Rodríguez Mora Blanca Flor. Concluyendo que con el propósito de comprobar la veracidad, el hecho económico y la deducibilidad de las adquisiciones de materia prima efectuadas a los proveedores LINO LUZARDO MONICA CECIBEL Y RODRIGUEZ MORA BLANCA FLOR, la compañía AGROINDUSTRIA ARRIBA DEL ECUADOR AGROARRIBA S.A. explicó el flujo total del negocio, mismo que va desde la adquisición de la materia prima, recepción, su clasificación, contabilización y pago, hasta llegar a su destino final con la exportación del producto, concluyendo que considera procedente a través de la pericia aceptar como gasto deducible para la determinación del impuesto a la renta del ejercicio 2015, el valor de USD 432.281.40, correspondiente a los comprobantes emitidos por los proveedores LINO LUZARDO MONICA CECIBEL Y RODRIGUEZ MORA BLANCA FLOR. 7.1.5 El Tribunal, acogiendo lo señalado en los

informes periciales del Econ. Max Aguirre, así como el respaldo documental sobre el cual ha soportado sus afirmaciones, considera que ha sido justificado como gasto deducibles el valor de USD $ 497.564.90 por el ejercicio 2014 y el valor de USD 432.281.40 por el ejercicio 2015, sobre los que se ha justificado la trazabilidad y el hecho económico de las transacciones correspondientes a: Año 2014, 10 comprobantes de venta de LINO LUZARDO MONICA CECIBEL y 8 Comprobantes de venta de RODRIGUEZ MORA BLANCA FLOR, (detallados en el cuadro No. 4 y 5 de informe pericial, foja 144 y 145 por valor de USD 369.311.22 y 128.253.68, respectivamente; y por el ejercicio 2015: 14 comprobantes de venta de LINO LUZARDO MONICA CECIBEL y 4 Comprobantes de venta de RODRIGUEZ MORA BLANCA FLOR (detallados en el cuadro 4 y 5 del informe pericial foja 90, por valor de 413.583,64 y 18.697.76, respectivamente. 7.1.6 Sobre las 19 transacciones realizadas con el señor QUIROZ CEDEÑO SERGIO ENRIQUE, por el valor de USD 9.840,oo, en el año 2015, no se ha demostrado la realidad económica de las transacciones realizadas, es así que el informe pericial presentado como prueba por la parte actora no realiza análisis a dicho proveedor, informes que el Tribunal acoge de manera íntegra, por considerarlo debidamente fundamentado y soportado documentalmente. 7.1.7 Además, el Tribunal atiende lo resuelto por El Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 07-2016, publicada en el Registro Oficial No. 894, de 1 de diciembre de 2016, dispuso: ª Para que un gasto sea considerado como deducible a efecto del cálculo del Impuesto a la Renta, se debe tener en cuenta que, además del cumplimiento de los requisitos formales, debe tener una secuencia formal-material, demostrándose sustentadamente a través de la emisión de los comprobantes de venta, retención y complementarios, forma de pago, acreditación en cuenta en favor del beneficiario y la verificación de la fuente de la obligación que demuestre que efectivamente se haya realizado la transferencia del bien o que se haya prestado el servicio¼ º. Y conforme se indicó precedentemente, con la prueba actuada se demostró la existencia real de las transacciones objetadas en sede administrativa. Respecto al principio de realidad económica, se debe tomar en cuenta las ª situaciones o relaciones que efectivamente existanº, como específicamente señala el artículo 17 del Código Orgánico Tributario. 7.1.8 El juzgador tiene la facultad para calificar si el hecho económico se efectuó o no. De acuerdo a lo que señala la doctrina, el enunciado sobre los hechos que las partes formulan tienen el estatus de incertidumbre o hipótesis, que en el proceso, en función de las pruebas, demuestra su verdad o falsedad, o al

menos, su verosimilitud, que hagan llegar a la conclusión de si un hecho es lógicamente probable, o si lo más probable es que ese hecho no sea cierto; debiendo determinarse el grado de probabilidad suficiente para dar por probada la hipótesis. Habiendo quedado demostrado que, para la realización de las actividades que realiza, esto es la comercialización para efectos de exportación de productos agrícolas de manera especial el cacao, era imprescindible su previa adquisición, y que por la mercancía adquirida se efectuaron los pagos, se torna más razonable considerar, de acuerdo al artículo 17 del Código Tributario, que el actor, no había maquinado una trama de ocultamiento de un proveedor real, para forjar proveedores inexistentes, muchos menos ser copartícipe de una trama tributaria para forzar crear personas ficticias que luego con posterioridad fueron declaradas fantasmas por el fisco. 7.1.9 Es necesario hacer notar que, el producto que en el presente nos ocupa es el cacao, si ingresó a la accionante y eso está debidamente probado en los autos. Por lo expuesto no se puede desconocer el derecho de deducirse el gasto efectuado por la empresa, pues se han cumplido las condiciones referidas en el artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno y la Resolución No. 07-2016 del Pleno de la Corte Nacional de Justicia reseñados en la parte inicial de este pronunciamiento, esto es, el gasto fue necesario para obtener el ingreso, se cumplieron los requisitos formales, existe la fuente de la obligación, esto es, la efectiva recepción de los bienes reflejados en los comprobantes de venta, que fueron vendidos para la obtención de los ingresos gravados. Quedando desvirtuada la totalidad de la glosa por el ejercicio 2014 y de manera parcial la glosa del ejercicio 2015, en función de la demostración de la trazabilidad de la mercancía adquirida, que cumple los requisitos de las normas señaladas en esta sentencia; por cuanto se ha demostrado el cumplimiento de la secuencialidad formal material de los comprobantes de venta dentro de los ejercicios fiscales controvertidos y demostró la esencia económica de las transacciones, configurándose la existencia real del gasto que tiene estrecha vinculación con las adquisiciones de cacao. 7.1.10 Es preciso indicar que tanto en las determinaciones tributarias como en las resoluciones impugnadas, la administración tributaria desconoce la deducibilidad del gasto, por considerar que los proveedores de la actora de esta causa fueron declarados personas naturales con actividades supuestas y/o transacciones inexistentes y que, por tanto, al tenor del último inciso del artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario, dichos gastos no pueden ser considerados como deducibles; el Tribunal considera oportuno precisar que, las presunciones de validez y ejecutoriedad de los actos administrativos tributarios, no están por

encima de las presunciones de buena fe, inocencia y correcto actuar de los contribuyentes, de allí que no solo es determinante el hecho que, la actora de este Juicio ha acreditado la existencia real de los hechos económicos mantenidos con los proveedores LINO LUZARDO MONICA CECIBEL y RODRIGUEZ MORA BLANCA FLOR que han sido declarados como personas naturales con actividades supuestas y/o transacciones inexistentes, sino que además se debe destacar que, las resoluciones mediante las cuales se efectuaron dichas declaratorias, corresponden al año 2017, tal como consta manifestado en los actos impugnados y sus antecedentes, ya que no existe del proceso las resoluciones en que se los declara como tal; es decir, con posterioridad a los ejercicios fiscales en el que se dieron las transacciones glosadas, de allí que, aun cuando no es materia de este este análisis, los fundamentos que tuvo la administración para declarar a aquellos, como personas naturales con actividades supuestas y/o transacciones inexistentes, resulta evidente que aquella inexistencia de actividad económica, se originó con posterioridad a los ejercicios impositivitos en el que se produjeron las transacciones comerciales con la actora de esta causa, lo cual se confirma con lo manifestado por la abogada de la parte demandada en la audiencia de juicio, que es recién en el año 2017 en que constan ingresadas en el catálogo del SRI, como personas inexistentes o fantasmas. 7.2. En cuanto al segundo punto de controversia: ªDETERMINAR SI LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN LAS RESOLUCIONES IMPUGNADAS, INCURRIO EN FALTA DE MOTIVACION. º, este tribunal considera que en las Resoluciones impugnadas se citan las diferentes normas legales que considera aplicables para el caso concreto, analiza la pertinencia de su aplicación al caso concreto, lo que pone de manifiesto que la Administración Tributaria justificó las razones que sirvieron para sustentar las Resoluciones impugnadas. Por lo que se concluye que los actos impugnados no carecen de falta de motivación, destacando que eso no quiere decir que el Tribunal este de acuerdo con el análisis ni con las conclusiones de la Administración Tributaria en cada una de las resoluciones impugnadas, como se ha dejado evidenciadoº. (El subrayado es de esta Sala de Casación).

6.4 De lo expuesto constan como hechos probados los siguientes: i) Que el Tribunal, acogiendo lo señalado en el informe pericial del Econ. Max Aguirre, así como el respaldo documental sobre el cual ha soportado sus afirmaciones, considera que se ha sido justificado como gasto deducible el valor de USD $ 497.564.90 por el ejercicio 2014 y el valor de

USD 432.281.40 por el ejercicio 2015, sobre los que se ha justificado la trazabilidad y el hecho económico de las transacciones correspondientes a: Año 2014, 10 comprobantes de venta de LINO LUZARDO MONICA CECIBEL y 8 comprobantes de venta de RODRIGUEZ MORA BLANCA FLOR; y por el ejercicio 2015: 14 comprobantes de venta de LINO LUZARDO MONICA CECIBEL y 4 Comprobantes de venta de RODRIGUEZ MORA BLANCA FLOR; ii) Que sobre las 19 transacciones realizadas con el señor QUIROZ CEDEÑO SERGIO ENRIQUE, por el valor de USD 9.840,oo, en el año 2015, no se ha demostrado la realidad económica de las transacciones realizadas; iii) Que es necesario hacer notar que el cacao, sí ingresó a la accionante y eso está debidamente probado en los autos; en tal virtud el gasto fue necesario para obtener el ingreso, que se cumplieron los requisitos formales, existe la fuente de la obligación, esto es, la efectiva recepción de los bienes reflejados en los comprobantes de venta, que fueron vendidos para la obtención de los ingresos gravados; que se ha demostrado el cumplimiento de la secuencialidad formal material de los comprobantes de venta dentro de los ejercicios fiscales controvertidos y demostró la esencia económica de las transacciones, configurándose la existencia real del gasto que tiene estrecha vinculación con las adquisiciones de cacao; iv) Que los proveedores LINO LUZARDO MONICA CECIBEL y RODRIGUEZ MORA BLANCA FLOR han sido declarados como personas naturales con actividades supuestas y/o transacciones inexistentes, mediante resoluciones que corresponden al año 2017, es decir, con posterioridad a los ejercicios impositivos en los que se produjeron las transacciones comerciales con la actora de la causa, lo cual se confirma con lo manifestado por la abogada de la parte demandada en la audiencia de juicio, que es recién en el año 2017 en que constan ingresadas en el catálogo del SRI, como personas inexistentes o fantasmas.

6.5 Es pertinente iniciar señalando que en la sentencia el Tribunal A quo, al detallar los argumentos del informe pericial del economista Max Aguirre, señala que en dicho informe el perito concluye que con el propósito de comprobar la veracidad, el hecho económico y la deducibilidad de las adquisiciones de materia prima, efectuadas a los proveedores Lino Luzardo Mónica Cecibel y Rodríguez Mora Blanca Flor, la compañía AGROINDUSTRIA ARRIBA DEL ECUADOR AGROARRIBA S.A. explicó el flujo total del negocio, mismo que va desde la adquisición de la materia prima, recepción, su clasificación, contabilización y pago, hasta llegar a su destino final con la exportación del producto.

6.6 En función de los hechos probados detallados, el Tribunal en la sentencia afirmó que ª no se puede desconocer el derecho de deducirse el gasto efectuado por la empresa, pues se han cumplido las condiciones referidas en el artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno y la Resolución No. 07-2016 del Pleno de la Corte Nacional de Justicia reseñados en la parte inicial de este pronunciamiento, esto es, el gasto fue necesario para obtener el ingreso, se cumplieron los requisitos formales, existe la fuente de la obligación, esto es, la efectiva recepción de los bienes reflejados en los comprobantes de venta, que fueron vendidos para la obtención de los ingresos gravadosº ; por lo que en el análisis casacional, esta Sala bajo esos hechos probados en instancia, que no pueden ser modificados en sede casacional, evidencia que el Tribunal A quo entendió el art. 10 LRTI en su tenor literal, es decir, al valorar la prueba concluyó que los gastos incurridos por la empresa, -que son analizados- le sirvieron para obtener, mantener y/o mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana, por lo que no se encuentra que se le hubiere dado un alcance distinto, mayor o menor a su contenido literal, por lo que no prospera la errónea interpretación de esta norma legal. Así también, se verifica que se ha aplicado el precedente jurisprudencial en su tenor literal, pues de la valoración de la prueba llegó a concluir en definitiva que existió la secuencialidad no solo formal, sino también material, y aquello, -incluso si esta Sala no estuviere de acuerdo-, no puede ser alterado, pues proviene de la valoración propia de los jueces de instancia; consecuentemente por este extremo, tampoco prospera el cargo.

Es necesario señalar que el análisis realizado se da en función de la forma como ha sido presentado el cargo, ya que al reprocharse la errónea interpretación del art. 10 LRTI en el contexto que se lo ha hecho, no cabe referirse a ninguno de los numerales que también conforman su contenido, pues no se ha presentado cargo alguno en contra de ellos, ni ha presentado fundamentación referente a alguno de los numerales de dicha disposición legal.

Finalmente señalar que la decisión a la que se ha arribado, no significa que necesariamente estemos de acuerdo con el análisis de instancia, sino que, obedece a la confrontación de los vicios y yerros alegados con el fallo recurrido, en función de la técnica casacional.

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

7.2. No casar la sentencia de mayoría de 27 de abril de 2021 a las 09h50, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Cantón Guayaquil, provincia del Guayas; dentro del juicio No. 09501-2020-00229.

7.3. En virtud de que la parte recurrente es el Servicio de Rentas Internas, no existe caución rendida.

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

7.5. Sin costas.

7.6 Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen

Resolución de fácil comprensión

De los hechos probados se determina que se ha justificado la trazabilidad y el hecho económico de las transacciones desconocidas por el Servicio de Rentas Internas, así como se ha justificado que el gasto realizado, sirvió para obtener, mantener y/o mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana; consecuentemente no se configura el vicio alegado al amparo del caso 5 del art. 268 del COGEP.

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL (PONENTE)

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL

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

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

FUNCIÓN JUDICIAL

270473274-DFE

Juicio No. 17510-2018-00200 RESOLUCION 594-2025

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

AUTOR/A: GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, viernes 29 de agosto del 2025, las 12h46.

VISTOS: La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformada por los jueces nacionales doctores: Gilda Rosana Morales Ordóñez, Diego Patricio Gordillo Cevallos (E), en reemplazo del doctor José Dionicio Suing Nagua y Gustavo Adolfo Durango Vela (E) y ponente, dictan sentencia de casación en el proceso No. 17510-2018-00200.

1. Antecedentes procesales

1.1. El doctor Alfredo Peñaherrera Wright, procurador judicial debidamente acreditado de la compañía CORPORACIÓN FAVORITA C.A., presenta acción de impugnación en contra de la Rectificación de Tributos No. JRP-2017-0104-D001, notificada el 22 de febrero de 2018, que emite la Directora Regional 2 de Intervención, de la Dirección Nacional de Intervención del Servicio Nacional de Aduanas del Ecuador (en adelante SENAE), por la cual se rectifica los valores declarados por la mercancía importada (fs. 1 a 6).

1.2. En el caso puesto en nuestro conocimiento, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, conforme con lo resuelto en la audiencia única, de común acuerdo con las partes procesales, señala como objeto de la controversia: *"Resolver sobre la legalidad y legitimidad de la Rectificación de Tributos No. JRP2-2017-0104-D001, de 21 de febrero de 2018, de conformidad a los fundamentos alegados por las partes."*

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

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

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

1.3. Mediante sentencia dictada el 2 de octubre de 2018, las 12h21, el Tribunal de instancia resuelve aceptar la demanda que interpone la compañía Corporación La Favorita C.A. y, en consecuencia, declara la nulidad de la Rectificación de Tributos No. JRP2-2017-0104-D001, de 21 de febrero de 2018, que emite el Director Regional 2 de Intervención de la Dirección Nacional de Intervención del SENAE, conforme con el art. 76.7.l) de la Constitución de la República del Ecuador, por falta de motivación, sin que se establezcan costas y honorarios que regular (fs. 285 a 294).

1.4. La abogada María Alejandra Muñoz Seminario, Directora General del SENAE, interpone recurso extraordinario de casación (fs. 296 a 304) en contra de la referida sentencia del 2 de octubre de 2018 y, mediante auto dictado el 19 de octubre de 2018, las 11h40, (fs.305), se lo declara oportuno por el Tribunal de instancia, y dispone remitir el expediente a la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.

1.5. Mediante providencia de 16 de mayo de 2024, las 11h58, la doctora Mónica Alexandra Heredia Proaño, Conjueza Nacional, admite a trámite el recurso de casación propuesto por la entidad aduanera recurrente, por el ***caso quinto*** del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos (en adelante COGEP), por los vicios de: **(a)** ***aplicación indebida*** del art. 76.7.I de la Constitución de la República del Ecuador (en adelante CRE); y, **(b)** ***falta de aplicación*** de los arts. 225 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones (en adelante COPCI) y 105 del Reglamento al Título de la Facilitación Aduanera del libro V del COPCI (en adelante RCOPCI).

2. Competencia

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

2.2. En virtud del sorteo de la causa, de 23 de septiembre del 2024, las 12h51, se radica la competencia en la Sala Especializada integrada por los doctores: Gilda Rosana Morales Ordóñez, José Dionicio Suing Nagua (Jueces Nacionales) y Gustavo Durango Vela (Juez

Nacional encargado) ponente de esta causa.

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

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

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

3. Validez procesal

En la tramitación del presente recurso extraordinario de casación no se observa omisión de solemnidad sustancial alguna que pudiera invalidarlo o causar la nulidad procesal, como así lo manifestaron las partes procesales en la audiencia de casación, llevada a cabo el día **viernes 29 de agosto 2025, las 10h00**; en consecuencia, se declara la validez de todo lo

actuado.

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1. La autoridad demandada en el escrito de casación y en la audiencia de casación que se lleva a cabo en la fecha señalada sostiene que, en la sentencia recurrida se incurre en el caso ***quinto*** del art. 268 del COGEP por los vicios de ***aplicación indebida*** del art. 76.7.I de la CRE y ***falta de aplicación*** de los arts. 225 del COPCI y 105 del RCOPCI ya que, a su criterio, el Tribunal de instancia yerra al indicar que el SENAE procede a realizar una rectificación del valor en aduana sin motivar el descarte del segundo método de valoración de la mercancía importada (inexistencia de mercancías idénticas) y la aplicación del tercer método, pues el contenido del banco de datos del SENAE constituye el instrumento de valoración adecuado para valorar las mercancías importadas, cuya información es confidencial y protegida, es decir, no puede ser revelada, sino por pedido expreso de quien la suministró o por orden judicial.

4.1.1. Dice que, la reserva de información (falta de enunciación) de las características de las mercancías que se identifican como idénticas en la base de datos de valor del SENAE para descartar el segundo método de valoración, no implica falta de motivación del acto administrativo, pues existen normas de derecho que resguardan su carácter de confidencial, lo que conduce a los yerros señalados de las mentadas disposiciones, que fueron determinantes en la parte dispositiva de la sentencia pues, el Tribunal de instancia concluye que existe una supuesta falta de motivación en la rectificación de tributos de acuerdo al art. 76.7.l) de la CRE.

4.1.2. Si bien es cierto que la normativa constitucional y tributaria exige que las resoluciones y los actos administrativos de los poderes públicos deben ser motivados, esta garantía no se lesiona en virtud de la identificación y detalle de las mercancías con la que la administración tributaria aduanera compara el valor de mercancías objeto de la presente controversia, puesto que, en materia de valoración aduanera dicha información tienen el carácter de confidencial, salvo autorización expresa de la persona o del gobierno que la haya proporcionado o mediante orden judicial. No obstante, el Tribunal de instancia inobserva los arts. 225 del COPCI y 105 del RCOPCI que resultan aplicables en materia de valoración aduanera los que

prohíben tales exigencias. Por lo tanto, la supuesta alegación de falta de motivación en la sentencia, por ª *la falta de detalles de los valores que se tomaron como referencia para la determinación del valor de las mercancías nacionalizadas*º no constituye fundamento suficiente para señalar la falta de motivación del acto impugnado, más aún si la resolución y la rectificación contienen con precisión las razones y fundamentos de su decisión.

4.1.3. Aclara que, la información de las bases de datos del SENAE debe tratarse de conformidad con las disposiciones sobre confidencialidad, a fin de garantizar que terceros no usen dicha información para manipular los precios del mercado y se salvaguarde el comercio exterior, el mercado interno y externo de una competencia leal entre comerciantes que se dedican a cualquier giro del negocio que demande la importación y exportación de mercancías. Sin embargo, estas normas jurídicas no fueron aplicadas en la sentencia recurrida pues, a criterio de los jueces, la información contenida en la base de datos del SENAE, no tendría el carácter de confidencial y podría ser revelada prescindiendo de una autorización o de una orden judicial.

4.1.4. Precisa que, si bien en la rectificación de tributos se establecen las normas o principios jurídicos en las que el SENAE se funda para descartar el primer método para luego descartar el segundo método de valoración y aplicar el tercer método de valoración, la administración aduanera, por ley expresa, no está autorizada para revelar los datos de las mercancías idénticas que sirvieron para determinar el correcto valor en aduana de las mercancías importadas por el contribuyente, debido a que, el acto de determinación constituye un documento público y, por ello, si el servidor público del SENAE hace constar en la rectificación de tributos, aquellos datos que sirvieron como comparables para fundamentar la existencia de mercancías idénticas, podría incurrir en el delito penal de revelación ilegal de base de datos tipificado en el art. 229 del COIP.

4.1.5. Concluye que, los jueces en sentencia, no aplican lo dispuesto en las normas jurídicas pre nombradas y omiten, al momento de resolver, el carácter de confidencial de la información contenida en la base de datos del SENAE, lo que resulta determinante en el presente caso, ya que si las empleaban, la decisión hubiese sido que la base de datos del SENAE es confidencial y protegida por ley, sin que por este hecho se incurra en una supuesta falta de motivación del acto de determinación o indefensión del contribuyente. Por ello,

solicita que se case la sentencia recurrida.

4.2. Contestación al recurso de casación. El abogado Jorge Ricardo Jijón Márquez de la Plata, procurador judicial debidamente acreditado de la compañía Corporación La Favorita C.A., dentro del término que se concede en el auto de calificación, contesta el recurso propuesto por la parte recurrente (fs. 9 a 12) y sobre la supuesta *aplicación indebida* del art. 76.7.l) de la CRE señala que, la aplicación de la mencionada disposición es pertinente pues, conforme con lo que señala el Tribunal de instancia, la administración aduanera no motiva de forma suficiente el acto de determinación, tanto más que, si la Aduana no estaba de acuerdo con la interpretación que realizan los juzgadores, se debió alegar la errónea interpretación de la norma pero no la aplicación indebida lo que, además, no es trascendente para la decisión, pues el Tribunal no solo concluye la existencia de falta de motivación en el descarte del segundo método, sino también la falta de claridad y fundamento para la aplicación del tercer método de valoración.

4.2.1. Sobre la *falta de aplicación* de los arts. 255 del COPCI y 105 del RCOPCI, referente a que la información de la base de datos del SENAE es confidencial señala que, contrario a lo que afirma la autoridad aduanera, el Tribunal de instancia sí reconoce, de forma expresa, el contenido de los citados artículos en el numeral 7.3.4. de la sentencia, pero resalta que ª *la autoridad aduanera en todas sus actuaciones debe basarse en fundamentos razonables tanto de su forma como de su contenido*º. Por ello, concluye que no se configura la falta de aplicación alegada, tanto más que, si el recurrente no estaba de acuerdo con el alcance que se les otorga a dichas normas, debió alegar la errónea interpretación y no su falta de aplicación.

4.2.2. Sin perjuicio de lo dicho, resalta que, sobre la confidencialidad de la base de valor del SENAE tanto la Corte Nacional de Justicia en la Resolución No. 07-2022 como la Corte Constitucional en la Sentencia No. 367-16-SEP-CC, ya se ha pronunciado al respecto. Por ello, solicita no casar la sentencia recurrida.

5. Problema Jurídico

Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación incurre en el **caso quinto** del art. 268 del COGEP, por los vicios de: **(a)** ***aplicación indebida*** del art. 76.7.I de la CRE; y, **(b)**

falta de aplicación de los arts. 225 del COPCI y 105 del Reglamento del COPCI.

6. Análisis de la Sala de Casación

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

> *ª **Art. 268.- Casos.-** El recurso de casación procederá en los siguientes casos: [¼] **5.** Cuando se haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho sustantivo, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, que hayan sido determinantes en la parte dispositiva de la sentencia o auto.º*

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

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

> *ª [¼] es un error de selección de una norma jurídica. El juez aplica una norma que no es llamada a regular, gobernar u operar en el caso debatido. Se trata de una sentencia injusta, y el error, es error de subsunción o de aplicación. A la norma se la entiende rectamente, pero se aplica a un hecho no gobernado por ella, haciéndole producir efectos que no contemplaº .*

Más contundente incluso cuando señala sobre este vicio:

> *ª [¼] cuando la norma ha sido entendida rectamente en su alcance y significado, más*

se la ha utilizado para un caso que no es el que ella contempla.º Para Calamandrei, al vicio de aplicación indebida puede llegarse ª [¼] por dos distintos modos que son perfectamente aplicables en nuestra técnica: porque, o puede errarse al precisar las circunstancias de hecho que son relevantes para que la norma entre en juego (yerro de diagnosis jurídica), o pueda padecerse equivocación al establecer la diferencia o semejanza que media entre la hipótesis legal y la tesis del caso concreto.º

También la parte recurrente alega la ***falta de aplicación*** de normas de derecho, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios. Al respecto, el mismo autor señala:

ª Según la doctrina y la jurisprudencia, en consonancia con los dispositivos legales, ocurre la falta de aplicación cuando se deja de aplicar un precepto legal, y ello constituye ©la infracción directa típica© por haberlo ignorado el sentenciador o por no haberle reconocido validez, sea por desconocimiento del fallador o por abierta rebeldía contra el precepto [¼]º. (Luis Tolosa Villabona, *Teoría y Técnica de la Casación*, Bogotá: Ediciones Doctrina y Ley Ltda., 2008, pp. 359-361).

La **falta de aplicación** ocurre *cuando el sentenciador niega en el fallo la existencia de un precepto, lo ignora frente al caso debatido. Es error contra ius, es rebeldía y desconocimiento de la norma. Es error de existencia de la norma por haberse excluido ésta en la sentencia*º (Tolosa, p. 359) y ª *como tal omisión implica desconocimiento del derecho que claramente consagra el precepto legal, dicho texto resulta entonces vulnerado*º (Humberto Murcia Ballén, *Recurso de Casación Civil, 3ãed.,* Bogotá: Editorial ª El Foro de la Justiciaº, 1983, p. 299).

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

<u>Constitución de la República del Ecuador</u>

*ª **Art. 76.-** En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas: [¼] **7.** El derecho de las personas a la defensa incluirá las*

*siguientes garantías: [¼] **l)** Las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas. No habrá motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Los actos administrativos, resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados se considerarán nulos. Las servidoras o servidores responsables serán sancionados.º*

Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones

(COPCI)

*ª **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.º*

Reglamento al libro V de la Facilitación Aduanera del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones

*ª **Art. 105.- Perfiles de Riesgo.-** [...] Los criterios de jerarquización de la información del sistema de gestión de riesgo tendrá el carácter de reservada.º*

6.4. Caso SUB JUDICE a resolver.- A continuación, se procede a analizar el recurso

propuesto por la parte recurrente al amparo del *caso quinto* del art. 268 del COGEP, por los vicios de ***aplicación indebida*** del art. 76.7.I de la CRE y ***falta de aplicación*** de los arts. 225 del COPCI y 105 del Reglamento del COPCI, por considerar que los jueces de instancia yerran al señalar que la rectificación de tributos que se practica a la declaración aduanera de importación carece de motivación, pues en dicho acto de determinación no se fundamenta el descarte del segundo método de valoración (inexistencia de mercancías idénticas) para aplicar el tercer método y omiten analizar que el contenido del banco de datos del SENAE es información confidencial y protegida.

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

6.4.2. Una vez que se define el objeto de la controversia (1.2 de esta sentencia) y teniendo en cuenta que el caso 5 parte de la aceptación de los hechos probados y aquellos no controvertidos, se identifican como tales los siguientes:

(a) Mediante Declaración Aduanera de Importación No. 028-2013-10-00877524, de 27 de noviembre de 2017, la compañía Corporación La Favorita C.A. importa mercancía consistente en ª Pavo Jovenº, que se declara bajo la subpartida 0207.25.00.00, hecho por el cual se genera la Liquidación Aduanera No. 31990140, por la suma de USD $26.909,79.

(b) De la Rectificación de Tributos No. JRP2-2017-0104-D001, se puede establecer que la declaración aduanera materia de verificación y rectificación, fue perfilada bajo riesgo asociado a incorrecta valoración de la mercancía, por lo que, el 23 de febrero de 2017 el SENAE notifica a la compañía Corporación Favorita C.A. con el inicio del Control Posterior No. JRP2-2017-0104-1001.

(c) Para la verificación correspondiente la autoridad aduanera requiere a la importadora la

documentación correspondiente, en cuya base el SENAE emite el Informe de Resultados Preliminares de Control Posterior No. JRP2-2017-0104-PR001, notificado el 22 de enero de 2018, producto de lo cual, se expide la Rectificación de Tributos No. JRP2-2017-0104-D001, de 21 de febrero de 2918, por el valor de USD $2.236,29.

(d) No es materia controvertida el descarte del primer método de valoración (valor de transacción de las mercancías), pues el Tribunal de instancia considera que dicho descarte se encuentra motivado.

(e) En cuanto al descarte del segundo método de valoración (valor de transacción de mercancías idénticas) se concluye que, si bien el acto impugnado describe la marca, modelo, proveedor y origen; no obstante, no toma en cuenta el año anterior y posterior a la fecha de la importación (diciembre de 2013), sino que se toma desde el mes de junio de 2012 a mayo de 2014. Tampoco se especifica modelos, solo se señala ª varios modelosº y concluye que no se encontraron registros que cumplan con tales características, además no se explica cuáles son los importadores con los cuales la Aduana podía comparar (se indica el mismo proveedor), lo que se entendería que no existe ningún otro importador de ese tipo de mercadería, careciendo de elementos y motivación razonada que justifique el descarte del segundo método para pasar al tercero. No existe constancia de que, para descartar la aplicación del segundo método no hayan sido encontradas mercancías idénticas importadas del mismo país de origen en un momento aproximado.

(f) En aplicación del tercer método (valor de transacción de mercancías similares), se efectúa la rectificación de los tributos declarados por la mercancía importada, por cuanto se considera que la importación de la mercancía (pavo joven) es similar a sus comparables.

(g) Las condiciones que debe cumplir el comparable que se aplica para fijar el valor en aduana, se obtiene de la prueba que practica el actor (facturas), la que permite inferir que existen diferencias en cantidades, así como también se verifica que las condiciones y características de la mercancía (pavos) son distintos y que no necesariamente, en todos los casos, se aplica el valor de transacción más bajo correspondiente a los bienes similares. De igual manera, se señala que tampoco se encuentra información del mismo proveedor, lo que se daría a entender que Corporación La Favorita hace su primera importación y en cuanto a

otros importadores no existe más que aquella que compara.

(h) En el acto impugnado no se explica ni se identifica de qué forma se hizo el comparable, pues no constan las características específicas de comparabilidad entre la mercancía observada y la de la base de datos, lo que deviene en falta de motivación.

6.4.3. Con estos hechos que aparecen como probados o no controvertidos, el Tribunal de instancia, en el considerando 7.3.4 de la sentencia, sobre la aplicación del 3er. método de valoración, se remite al art. 3 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC y puntualiza que, el art. 25 de la Decisión No. 571 de la CAN establece lo relativo a los bancos de datos de las administraciones aduaneras de los países miembros de la Comunidad Andina que, dispone que dicha información podrá ser tomada para la aplicación de los métodos sobre valoración; norma que debe entenderse en armonía con los arts. 225 del COPCI y 105 del Reglamento al Título de la Facilitación Aduanera para el Comercio, del Libro V del COPCI, que prevén el carácter reservado de la base de datos.

6.4.4. Añade que, tal como lo prevé el referido Acuerdo sobre Valoración de la OMC y sus notas interpretativas, era legítimo que el SENAE procediera a realizar los ajustes del valor de las mercancías *ª siempre que estos ajustes puedan hacerse sobre la base de datos comprobados que demuestren claramente que aquéllos son razonables y exactos, tanto si suponen un aumento como una disminución del valorº*. No obstante, en este caso, el comparable no ha considerado el mismo nivel comercial y no cumple el requisito de la norma, porque el comparable que se emplea es de 7.238,41 kg y la transacción en este caso, es de más de 20.000 kg. Esto no implica que la autoridad aduanera exponga información reservada o confidencial, menos aún si no ha sido requerida judicialmente por la parte actora (art. 10 del Acuerdo sobre Valoración Aduanera de la OMC), sino que la autoridad aduanera, en todas sus actuaciones, debe basarse en fundamentos razonables tanto de su forma como de su contenido. Al no existir tal razonabilidad, no se puede verificar que el SENAE siguió un procedimiento adecuado al rectificar los valores de las mercancías y ratificar tal determinación, toda vez que, no se evidencia que las conclusiones a las que se arriba arrojan certeza con respecto de la similitud de las mercancías del mismo nivel comercial y sustancialmente en las mismas cantidades. Si bien las bases de datos son confidenciales, tal carácter no implica prescindir de la motivación requerida para cualquier acto de la

administración pública, lo que conlleva a la indebida o deficiente motivación en la resolución impugnada, y causa de invalidez y nulidad de la rectificación de tributos, por afectación al derecho de defensa del administrado, según el art. 139.2 del Código Tributario.

6.4.5. Al respecto, por ser fundamento del recurso, la ***aplicación indebida*** del art. 76.7.l) de la CRE que consagra el principio constitucional de la motivación, conviene indicar que, el recurrente confunde el caso por el cual podría proceder el recurso de casación, esto es, el caso 5 del art. 268 del COGEP en lugar del que específicamente refiere a la motivación (caso 2), lo que constituye causa suficiente para desechar el recurso; sin embargo, vale indicar que, la aplicación de la mencionada disposición es pertinente pues, la razón principal por la cual el Tribunal de instancia llega a la conclusión de declarar con lugar la demanda, fue por comprobarse la existencia de falta de motivación en el acto determinativo impugnado, lo cual es un hecho probado en instancia, por no realizarse una adecuada subsunción de los hechos al derecho, esto es, por no identificar como corresponde, la inexistencia de mercancías idénticas para descartar el 2do. método de valoración sobre lo que, no se pronuncia en la rectificación de tributos objeto de la controversia, así como la falta de claridad en la aplicación del 3er. método de valoración, es decir, mercancías similares para el comparable, sin aportar elementos esclarecedores y objetivos que permitan ejercer correctamente la defensa de quienes se sienten afectados con dichos actos y que, a su vez, permitan al Tribunal competente resolver el fondo mismo de la controversia.

6.4.6. Por otra parte, como consecuencia de lo anterior, esta Sala de Casación tampoco encuentra que exista una **falta de aplicación** de los arts. 225 del COPCI y 105 del RCOPCI pues, a diferencia de lo que señala el casacionista, el Tribunal de instancia, en el apartado 7.3.4, de forma expresa, se refiere a dichas normas en el sentido y significado que les corresponde, esto es, que el contenido de las bases de datos del SENAE es información protegida y, que tal como lo prevé el art. 3 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC y sus notas interpretativas, era indispensable que la administración aduanera procediera a realizar los ajustes del valor de las mercancías sobre la base de datos comprobados que demuestren que son razonables y exactos, lo que, implica que el SENAE en todas sus actuaciones, debe basarse en fundamentos razonables, con el fin de permitir el ejercicio del derecho de defensa del administrado, conforme los principios de debido proceso en su faceta de motivación en

los términos del art. 76.7.l) de la CRE, lo que constituye razón suficiente para desechar dicho cargo, ya que es un hecho probado en instancia, que no existió motivación en el acto impugnado, lo que generó indefensión.

6.4.7. Esta Sala de Casación, sobre los puntos en disputa, en varios fallos reiterativos ha sido clara y contundente en señalar que, en materia aduanera, el alcance de la confidencialidad de la información que se encuentra en la base de datos del SENAE es relativa en función de los derechos de los administrados. En tal virtud, no puede alegarse falta de aplicación de los arts. 225 del COPCI y 105 del RCOPCI cuando la administración aduanera pretende justificar la falta de revelación de los datos comparables aplicables al 3er. Método con mercadería ª similarº, amparándose en una presunta confidencialidad de la información; fallos de triple reiteración que sirvieron para que, el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 07-2022, publicada en el Registro Oficial No. 190, de 16 de noviembre de 2022, declare como precedente jurisprudencial obligatorio el siguiente punto de derecho: ª *La confidencialidad de la información contenida en la base de datos del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador SENAE es relativa en tanto es factible que sea puesta en conocimiento del administrado no únicamente previa autorización judicial sino también cuando facilite la correcta aplicación del Acuerdo sobre Valoración de la OMC en sede administrativa*.º

6.4.8. Por las razones expuestas, no se evidencia la aplicación indebida del art. 76.7.l) de la CRE y la falta de aplicación de los arts. 225 del COPCI y 105 del RCOPCI, conforme con el caso quinto del art. 268 del COGEP, por lo que, el recurso no procede y se rechaza.

7. Decisión

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

7.2. NO CASAR la sentencia de 2 de octubre de 2018, las 12h21, que dicta el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, dentro del juicio de impugnación 17510-2018-00200.

7.3. Sin costas.

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

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

Resumen de fácil comprensión

No procede el recurso de casación que plantea el SENAE, al amparo del caso 5 del art. 268 del COGEP, por los vicios de aplicación indebida del art. 76.7.l) de la CRE (motivación) y la falta de aplicación de los arts. 225 del COPCI y 105 del RCOPCI, que tratan de la confidencialidad de la información de la base de datos del SENAE, porque en el fallo se deja sin efecto el acto impugnado por falta de motivación; consecuentemente, las normas que se denuncian como omitidas, que se encuentran aplicadas de forma expresa y en el sentido que corresponde, tampoco inciden en la decisión de la causa. Además, el precedente jurisprudencial obligatorio que se contiene en la Resolución No. 07-2022, del pleno de la CNJ dejó sentada que la confidencialidad de la información contenida en la base de datos del SENAE es relativa, por cuanto *º es factible que sea puesta en conocimiento del administrado no únicamente previa autorización judicial sino también cuando facilite la correcta aplicación del Acuerdo sobre Valoración de la OMC en sede administrativa*.º

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL (PONENTE)

GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO

JUEZ NACIONAL (E) (E)

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL

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



Mgs. Jaqueline Vargas Camacho
DIRECTORA (E)

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

www.registroficial.gob.ec

MG/FA

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

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

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