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

17510-2021-00042, 17510-2020-00042, 09501-2018-00653, 09501-2020-00079, 17510-2020-00404.

Año II - Nº 143 - 66 páginas
Quito, martes 8 de septiembre de 2026

FUNCIÓN JUDICIAL

227423225-DFE

Juicio No. 17510-2021-00042

JUEZ PONENTE: COHN ZURITA FERNANDO ANTONIO, JUEZ NACIONAL (E) (PONENTE) (E)

AUTOR/A: COHN ZURITA FERNANDO ANTONIO

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, viernes 22 de marzo del 2024, las 14h31. **VISTOS:** La abogada Jhosselyn Micaela Paredes Viteri, procuradora fiscal debidamente legitimada por la autoridad tributaria demandada, interpone recurso de casación en contra del fallo dictado el 17 de mayo de 2022, las 15h29, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, en el juicio de impugnación No. 17510-2021-00042.

1. Antecedentes procesales

1.1. Objeto de la controversia.- De la sentencia de instancia se desprende que la controversia radica en: *"Determinar la validez y legalidad de la resolución No. NAC-RRRRRVC20-00000303, notificada el 19 de octubre de 2020 emitida por la Directora General del Servicio de Rentas Internas, que atiende el recurso de revisión insinuado por el representante legal de CONSORCIO ESCUELA DEL MILENIO SIGCHOS, confirmando el contenido de la liquidación de pago No. 17201806501413888 de 2 de enero de 2019, dictada por el Director Zonal 9 de la referida Institución, emitida por diferencias de impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2016, atendiendo al efecto las alegaciones y excepciones formuladas por las partes procesales."*.

1.2. Resolución impugnada.- El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, en el fallo antes referido resolvió: *"aceptamos parcialmente la demanda presentada por el señor Roddy Eduardo Cabezas Murgueytio invocando la calidad de representante legal del CONSORCIO ESCUELA DEL MILENIO SIGCHOS; se declara inválido el acto administrativo impugnado; y se dispone que el Director General del Servicio de Rentas Internas de manera inmediata, garantizando el derecho de defensa de la actora; emita la resolución que corresponda al recurso de revisión insinuado, atendiendo todos los elementos aportados en el expediente administrativo"*.

JUDICIAL O FIRMADO ICAMENTE Firmado por FERNANDO ANTONIO COHN ZURITA C=EC L=QUITO CI 0911069714

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

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

1.3. Recurso de casación.- Mediante escrito de fecha 4 de julio de 2022, 14h39, la procuradora judicial del Servicio de Rentas Internas, interpone recurso de casación en contra del fallo antes referido, con fundamento en el caso quinto del artículo 268 del COGEP por el vicio de errónea interpretación del artículo 143 numeral 1 del Código Tributario.

1.4. Calificación.- El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario calificó el recurso de casación en auto de 6 de julio de 2022, las 15h09, en los términos de los artículos 266 y 269 del COGEP, y dispuso remitir el expediente a la Sala especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.

1.5. Admisión: En auto de 17 de agosto de 2023, 9h22, el doctor Fernando Cohn Zurita, Conjuez de la Sala, resolvió admitir a trámite el recurso de casación interpuesto, con fundamento en el caso quinto del artículo 268 del COGEP por el vicio de errónea interpretación del artículo 143 numeral 1 del Código Tributario.

2. Competencia

2.1. Mediante sorteo de la causa realizado el 19 de octubre de 2023, las 17h05, se radicó la competencia en la Sala integrada por los doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional, Gustavo Durango Vela, Juez Nacional (E), y José Dionicio Suing Nagua, Juez Nacional, Ponente en la causa. Mediante Resolución No. 003-2021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificando la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; con Resolución No. 008-2021, de 28 de enero de 2021el 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, 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, avalada con la acción de personal No. 166UATH-2021-2021-HB de 19 de febrero de 2021.

2.2. De conformidad con el artículo 183 del Código Orgánico de la Función Judicial y en virtud del sorteo realizado, mediante oficio No. 0155-SG-CNJ-MMV-2024 de 9 de febrero de 2024, suscrito por el doctor José Suing Nagua quien al haber sido designado Presidente (e) de la Corte Nacional de Justicia, llamó a asumir el despacho como Juez de la Sala de lo Contencioso Tributario al Dr. Fernando Antonio Cohn Zurita, con los mismos deberes y atribuciones del titular.

2.3. La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia es competente para conocer y resolver los recursos de conformidad con lo dispuesto en los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador; 185 segunda parte numeral 1 y numeral 2 del artículo 201 del Código Orgánico de la Función Judicial, reformado por mandato de la Disposición Reformatoria Segunda número 4 del Código Orgánico General de Procesos.

3. Validez procesal

No se observa del proceso ninguna circunstancia que pueda afectar la validez procesal y no adolece de nulidad alguna, por lo que se declara el proceso válido.

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1. Para fundamentar el recurso respecto del caso quinto del artículo 268 del COGEP en lo que se refiere a la errónea interpretación del artículo 143 numeral 1 del Código Tributario la institución recurrente cita y transcribe los considerandos 8.3., 8.4., 8.4.1., 8.4.2, 8.4.3, 8.4.4., 8.4.5., 8.4.6., para a continuación decir que como análisis de los elementos fácticos, el Tribunal ha manifestado que el Consorcio presentó su recurso de revisión amparado en los numeral 1 y 2 del artículo 143 del Código Tributario y que el Consorcio presentó pruebas en la insinuación del recurso, que en el escrito de pruebas presentado el 13 de febrero de 2020, el actor señaló las pruebas necesarias para sustentar los errores de hecho y de derecho alegados dentro del recurso de revisión. Bajo esta premisa el Tribunal A

quo indica que se evidencia una falta de valoración de prueba aportada a la insinuación del recurso de revisión y por lo tanto no se tomó en cuenta elementos de juicio necesarios para arribar a una decisión final motivada

4.2. Que, con fundamento en la norma antes transcrita y los elementos fácticos descritos, en el mismo apartado 8.4 del fallo recurrido, el Tribunal de instancia con base en una errónea interpretación del numeral 1 del artículo 143 del Código Tributario, ha llegado a la conclusión que cita y transcribe y que corresponde a los considerandos, 8.4.4., 8.4.5. y 8.4.6., para decir que como puede observarse, el Tribunal de instancia consideró que conforme el numeral 1 del artículo 143 del Código Tributario, la prueba aportada por el actor en la insinuación del recurso de revisión no fue valorada por la Administración y que la apertura de prueba por parte de la Administración sería una formalidad en la tramitación del recurso pero resulta necesaria la valoración de las pruebas aportadas por el actor, como único medio que evidencia de manera inequívoca la garantía legítima del derecho a la defensa.

4.3. Que, en relación a esta forma de interpretación que el Tribunal A quo le da a la norma, y de la simple lectura de esta disposición normativa, de ninguna forma se entiende que en su contenido se sugiere que la causal 1 del artículo 143 requiera de documentación probatoria para sustentar los errores de hecho y de derecho dentro de la insinuación del recurso de revisión pues el contenido del artículo 143 numeral 1 del Código Tributario parte de los elementos normativos y fácticos que permiten analizar la procedencia del recurso de revisión

4.4. Que, la forma de interpretar la disposición normativa transcrita que aplica el Tribunal de instancia no tiene relación alguna con el verdadero alcance de la norma, pues ha establecido una condicionante para que la causal primera sea considera (valoración de pruebas) que la disposición normativa no prevé; además, implica una grave afectación a la gestión de la autoridad tributaria, pues la eficacia de todos los actos, resoluciones o requerimientos emitidos en el ejercicio de las facultades de las administraciones tributarias dependería de la prueba aportada en la causal primera cuando lo que corresponde es la presentación de réplica por parte del contribuyente y no presentación de pruebas, pues para los juzgadores la causal primera del artículo 143 del Código Tributario estaría condicionada a un requisito que no contempla la norma para este tipo de causales a diferencia de lo que contiene la causal 2 del referido artículo 143 del Código Tributario.

4.5. Que, consecuentemente, el Tribual de instancia le ha dado a la norma un alcance y sentido diferente al establecido por el legislador, estableciendo condiciones para la eficacia de la causal 1 que la norma no prevé, ni expresa ni tácitamente, como aportar pruebas para sustentar los errores de hecho y de derecho alegados en la insinuación del recurso de revisión. Que, en relación a la interpretación del Tribunal A quo específicamente sobre aportar prueba para el análisis por parte de la Administración en la causal 1 del artículo 143 del Código Tributario analizada en la causa, se debe considerar lo que establece literalmente la norma respecto de estos casos, así el artículo analizado, en su numeral 1 establece: ª 1. Cuando hubieren sido expedidos o dictados con evidente error de hecho o de derecho, verificados y justificados según informe jurídico previo. En caso de improcedencia del mismo, la autoridad competente ordenará el archivo del trámiteº.

4.6. Es decir, el Tribunal debió interpretar la norma según su tenor literal y en tal sentido, el Tribunal debió reconocer que la prueba aportada en la insinuación del recurso no corresponde a la causal primera para sustentar las alegaciones de error de hecho y de derecho presentadas por el actor, cometiendo un error de interpretación al sugerir que se debía evidenciar valoración de pruebas, cuando esto no establece la norma legal analizada.

4.7. Que, aceptar esta interpretación significaría desnaturalizar el contenido de los casos establecidos en el artículo 143 del Código Tributario, así como el análisis realizado por la Administración para cada caso concreto, lo que afectaría gravemente su gestión y cumplimiento de objetivos de interés común. Respecto a la incidencia del vicio en la decisión del Tribunal de instancia, es preciso transcribir la conclusión a la que llega el Tribunal A quo inmediatamente después de su análisis sobre el artículo 143 numeral 1 del Código Tributario, y vuelve nuevamente a citar los considerandos 8.4.4., 8.4.5. y 8.4.6., de la sentencia impugnada para decir que el Tribunal considera que para analizar los casos bajo el numeral 1 del artículo 143 debe existir valoración de prueba, prueba aportada en fase administrativa y prueba aportada con la insinuación del recurso de revisión. Lo que a criterio del Tribunal de instancia implica que la Administración considere pruebas presentadas para sustentar el primer numeral y deja de lado los elementos normativos y fácticos que parten en la insinuación de un recurso de revisión y al no realizarse, lo indicado por el Tribunal no podía ser objeto de un recurso de revisión, vulnerándose el debido proceso y afectándose el derecho a la defensa de la compañía actora; y al tenor del numeral 2 del artículo 139 del Código Tributario resolvió que la resolución del recurso de revisión (acto impugnado) es nula.

4.8. Que, este razonamiento es erróneo, pues no se evidencia incumplimiento de normas de

procedimiento o de formalidades legales, que cause nulidad de conformidad con el numeral 2 del artículo 139 del Código Tributario, porque en aplicación del artículo 143 numeral 1 no refiere aportación de prueba como su sustento; y en tal sentido, lo que correspondía por parte del actor si su intención era presentar su recurso de revisión bajo el numeral 1 del Código Tributario era realizar una réplica a la emisión de los actos emitidos y no la presentación de pruebas lo cual corresponde a otro caso dentro del artículo 143 del Código Tributario.

4.9. Adicionalmente, la trascendencia del vicio invocado radica en que esta forma de interpretar del Tribunal de instancia ha provocado que se desconozca la elementos normativos y fácticos y se declare nulo el acto impugnado en la presente causa, con un razonamiento fuera del sentido y alcance de la norma aplicada; lo que adicionalmente genera una grave afectación a la gestión de las Administraciones Tributarias, haciendo que la eficacia de los actos administrativos dependa de requisitos que no contempla la norma. Que, es imperante la necesidad de que el máximo órgano de justicia ordinaria analice la legalidad del fallo recurrido verifique las infracciones invocadas y no permita que interpretaciones y criterios como los de este fallo afecten a la seguridad jurídica y sean una grave amenaza para la gestión misma de las Administraciones Tributarias.

4.10. Contestación al recurso.- Corrido traslado con el recurso admitido, mediante escrito presentado el 27 de septiembre de 2023, 16h30, comparece el abogado Leonel Ortega Sánchez como procurador judicial del Consorcio Escuela del Milenio Sigchos, para dar contestación al recurso interpuesto y señala que a criterio de la administración tributaria, dentro de los recursos de revisión que se insinúen y fundamenten en el numeral 1 del artículo 143 del Código Tributario, la administración no debería recibir, ni analizar y mucho menos valorar la prueba que sea presentada por un sujeto pasivo, por cuanto esta norma no lo prevé de forma literal.

4.11. Que, lo expuesto por el SRI tiene severas contradicciones, inicialmente señala que el Tribunal tendría una equivocada interpretación por cuanto estaría creando una condición para la eficacia de la causal 1 del artículo 143 del Código Tributario que a su criterio generaría obligatoriamente la necesidad de que se aporte prueba. Después señala que el Tribunal sugiere que esta condición que estaría generando el Tribunal se refiere a la valoración de la prueba. Finalmente, llega a la supuesta correcta interpretación de la norma, sugiriendo que cuando un recurso de revisión se insinúe (numeral 1 artículo 143) no es necesario que la administración valore la prueba aportada, porque esta norma no

lo señala de forma literal.

4.12. Que, lo sugerido por la Administración va incluso en contra de criterios de la Corte Nacional de Justicia que se refieren a la obligación que tiene el SRI de dar trámite a los recursos de revisión insinuados por los sujetos pasivos, lo que implica no solo abrir un término de prueba sino garantizar el derecho a la defensa que conlleva recibir, analizar y valorar la prueba dentro de todos los recursos de revisión que se insinúen con el fin de verificar la existencia o no de errores de hecho y derecho. Aceptar la interpretación errada de la administración generaría un nefasto criterio con el que la prueba en un recurso de revisión constituya una simple formalidad, desnaturalizando por completo este recurso.

4.13. Que, el Tribunal constató que la administración ni siquiera se refirió y mucho menos analizó la prueba que fue aportada dentro del trámite administrativo, concluyendo de forma acertada que esta actuación es una vulneración flagrante del derecho de defensa, por lo que el Tribunal Distrital no realizó una interpretación errada. Que, es un hecho que no fue materia de controversia que el SRI no realizó análisis de la prueba aportada, por lo que de ninguna manera pudo verificar si efectivamente existieron o no errores de hecho y derecho alegados. Por lo que, solicita que se rechace el recurso de casación interpuesto por el SRI por carecer de fundamento jurídico.

5. Problema jurídico

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 errónea interpretación del artículo 143 numeral 1 del Código Tributario,

6. Análisis del Tribunal de Casación

6.1. Esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, para resolver el problema jurídico planteado derivado del cuestionamiento al fallo de instancia, con fundamento en el caso quinto del artículo 268 del COGEP, admitido por el Conjuez de la Sala,

considera:

6.2. Caso quinto.- *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* . **La errónea interpretación** ª *Se trata de la exégesis equivocada de la norma en su contenido mismo, independientemente de las cuestiones de hecho debatidas en la sentencia y del caso que trata de regular. La norma jurídica es la que gobierna el asunto, pero en sentido diverso, por lo tanto, yerra en el enfoque verdadero de ella, en su espíritu y alcances. Hay entonces insuficiencia del juicio o exceso al formularlo. El sentenciador acierta en la norma pero falla en su verdadero significado, alejándose de su espíritu y finalidad.º* .[1]

6.2.1. La norma señalada como infringida es: a) Artículo 143 numeral 1 del Código Tributario.- *ª Causas para la revisión.- El Director General del Servicio de Rentas Internas, en la administración tributaria central y los prefectos provinciales y alcaldes, en su caso, en la administración tributaria seccional y las máximas autoridades de la administración tributaria de excepción, tienen la potestad facultativa extraordinaria de iniciar, de oficio o por insinuación debidamente fundamentada de una persona natural o jurídica, que sea legítima interesada o afectada por los efectos jurídicos de un acto administrativo firme o resolución ejecutoriada de naturaleza tributaria, un proceso de revisión de tales actos o resoluciones que adolezcan de errores de hecho o de derecho, en los siguientes casos: 1. Cuando hubieren sido expedidos o dictados con evidente error de hecho o de derecho, verificados y justificados según informe jurídico previo. En caso de improcedencia del mismo, la autoridad competente ordenará el archivo del trámiteº* .

6.3. La causal quinta invocada por la parte recurrente comporta la aceptación de las conclusiones fácticas del Tribunal. En la sentencia se indica**: (i)** que el Consorcio insinuó el recurso de revisión al amparo de los numerales 1 y 2 del artículo 143 del Código Tributario, respecto de una liquidación de pago, alegando que esta adolece de evidentes errores de hecho y de derecho (apartado 8.4.2); **(ii)** que en la resolución del recurso de revisión, que ha sido impugnada, se menciona que el recurso de revisión fue planteado al amparo del numeral 1 del art. 143 del Código Tributario y que mediante providencia se abrió el sumario por 10 días para que el reclamante pueda presentar las pruebas que

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

considere *"a efectos de respaldar los errores de hecho o de derecho alegados"* ; que el actor presentó documentación adicional; que solo podía presentarse documentación que con posterioridad apareciere y que haya sido ignorada antes, si la documentación no existía, o que existiendo, haya sido imposible conocerla, por caso fortuito o fuerza mayor; que el contribuyente presentó documentación para justificar la existencia de errores de hecho o de derecho; cita el numeral 2 del art. 143 del Código Tributario; especifica que si la pretensión era que se admitan documentos que no fueron agregados en el proceso determinativo, debió probar la existencia de caso fortuito o fuerza mayor; que la administración no ignoró ni desconoció voluntariamente las pruebas presentadas por el contribuyente, sino que las mismas no habían sido presentadas oportunamente; que dicha documentación podía ser presentada si impugnaba vía administrativa o judicial la liquidación de pago, en cuyo caso sí hubieran podido ser analizadas las nuevas pruebas y que no es procedente aplicar la causal 2 del art. 143 del Código Tributario (apartado 8.4.1); **(iii)** que el escrito de prueba del actor hacía mención a que con ellas se sustentaba los errores de hecho y de derecho (apartado 8.4.3); **(iv)** que en la resolución del recurso de revisión la administración consideró únicamente la posibilidad de que las pruebas sustenten la segunda causal del art. 143 del Código Tributario, sin que en la resolución se haya explicado la razón por la que las pruebas no sustentaban los errores de hecho y de derecho alegados en la insinuación del recurso de revisión (apartado 8.4.4).

6.4. Resumiendo lo expuesto en el apartado anterior**: (i) los hechos tenidos como ciertos por el Tribunal** son los de que, aunque el actor insinuó el recurso de revisión bajo las causales 1 y 2 del art. 143 del Código Tributario, su alegación fue la de errores de hecho y de derecho de la liquidación de pago (causal 1), la administración abrió el sumario para que se presenten pruebas para demostrar los errores de hecho o de derecho (causal 1) y el recurrente presentó pruebas bajo esa misma causal 1; y que la administración resolvió rechazar la prueba presentada, bajo el supuesto que no podía admitírsela bajo la causal 2 del artículo 143 del CT; **(ii) la razón sustancial por la que el Tribunal estima que la resolución del recurso de revisión carece de motivación** es que no existe explicación de las razones por las que se descartaron las pruebas sin conectarlas a la causal 1 del art. 143 del CT.

6.5. La parte recurrente manifiesta que, de ninguna forma, la causal primera del art. 143 del CT requiere de documentación probatoria para sustentar los errores de hecho y de derecho, pues debe partirse de los elementos normativos y fácticos que constan en los actos objeto del recurso, que simplemente deben ser replicados, por lo que debía interpretarse el numeral 1 del art. 143 del CT en el sentido que la prueba aportada no corresponde a dicha causal.

6.6. La parte recurrente sugiere que el Tribunal interpretó el numeral 1 del art. 143 del CT en el sentido que permite aportación de pruebas, cuestionando el alcance que los jueces le dan al precepto, sosteniendo que, por el contrario, el referido numeral no admite la aportación de pruebas.

6.7. Es de precisar que la decisión del Tribunal no parte directamente de una interpretación del numeral 1 del art. 143 del CT, sino del vicio de ausencia de explicación de las razones por las que las pruebas no fueron analizadas bajo la causal descrita en dicho numeral, aunque sea para desecharla.

6.8. El Tribunal acotó que, aunque se hayan invocado las causales 1 y 2 del art. 143 del CT, la alegación se basó en la causal 1, la administración avocó conocimiento del recurso por la misma causal, y para esa causal concedió término para presentación de prueba, y respecto de esa causal el contribuyente aportó pruebas; y, sin embargo, la administración abordó el análisis de la prueba bajo la causal 2, sin expresar las razones por las que se deja de escrutarlas bajo la causal 1.

6.9. Es recién en el escrito de sustentación del recurso de casación en que la administración revela las razones por las que las pruebas no podían ser admitidas bajo la causal 1 del art. 143 del CT; escrito en el que se indica que, cuando se alegan errores de hecho y de derecho, solo puede partirse de los hechos y pruebas que constan en el mismo acto que es objeto del recurso de revisión, por lo que las pruebas solo podrían ser aportadas bajo la causal 2.

6.10. Aunque se llegue a determinar que no es admisible la presentación de pruebas bajo la causal 1 del art. 143 del Código Tributario, ello no incidiría en la decisión, pues, como se ha indicado en líneas anteriores, no es el alcance que tenga la causal lo que origina la decisión del Tribunal de declarar la falta de motivación de la resolución, sino el hecho de que en la resolución no se dan las justificaciones que permitan desechar las pruebas bajo la causal 1 del art. 143; explicaciones que recién en el recurso de casación se brindan.

6.12. Por las razones antedichas, al no incidir el yerro acusado en la decisión adoptada en la sentencia recurrida, se desecha el cargo.

ecurso de revisi?n, puesto que dicha decisi?n se origina en la ausencia de explicaci?n, en la resoluci?n, de las razones po

7. Decisión

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 NO CASAR el fallo impugnado.**

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.

Sin costas.

Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen.

COHN ZURITA FERNANDO ANTONIO

JUEZ NACIONAL (E) (PONENTE) (E)

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL

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

FUNCIÓN JUDICIAL

227442912-DFE

Juicio No. 17510-2020-00042

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 22 de marzo del 2024, las 15h54.

VISTOS: El Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformado por los jueces nacionales doctores Rosana Morales Ordóñez, José Suing Nagua, reemplazado en esta causa por el Dr. Fernando Cohn Zurita y Gustavo Durango Vela (E) y ponente, dictan la siguiente sentencia de casación dentro de la causa No. 17510-2020-00042.

1. Antecedentes procesales

1.1. El señor Esteban Eduardo Cadena Naranjo en calidad de Vicepresidente Ejecutivo y representante legal de la compañía ORIENTE SEGUROS S.A., interpuso acción de impugnación en contra de la resolución No. 117012019RREC480113 de 11 de noviembre de 2019, emitida por el Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas, que confirmó las glosas establecidas en el Acta de Determinación No. 17201924900533938, respecto al impuesto de salida de divisas correspondiente al período fiscal de enero a diciembre de 2014.

1.2. En el presente caso, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en esta ciudad de Quito, en la audiencia preliminar, de común acuerdo con las partes procesales establecieron el objeto de la controversia en los siguientes términos: *ª Dilucidar respecto de la legitimidad de la resolucioń Nro. 117012019RREC480113, emitida el 11 de noviembre de 2019, por el director zonal 9 del Servicio de Rentas Internas, con la cual negoˊel reclamo administrativo de impugnacioń del acta de determinacioń Nro. 17201924900533938 por concepto de impuesto a la salida de divisas del periodo fiscal de enero a diciembre de 2014º* .

1.3. Mediante sentencia dictada el 22 de junio del 2021, las 16h18, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, se resolvió aceptar la demanda presentada por la compañía actora, dejando sin efecto la resolución No.117012019RREC480113 del 11 de noviembre de 2019, así como su antecedente el acta de determinación No. 17201924900533938.

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

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

FUNCIÓN JUDICIAL DOCUMENTO FIRMADO ELECTRÓNICAMENTE Firmado por FERNANDO ANTONIO COHN ZURITA C=EC L=QUITO CI 0911069714

1.4. La Ab. Karolina Salas Borja, en calidad de procuradora fiscal debidamente designada por el Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas (en lo posterior SRI) interpuso recurso de casación, en contra de la sentencia referida, mismo que fue calificado de oportuno por el Tribunal de instancia en auto de 23 de agosto de 2021, las 10h58 y dispuso remitir los autos a esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributaria de la Corte Nacional de Justicia.

1.5. Mediante auto interlocutorio de 12 de diciembre del 2022, las 11h42, el doctor Fernando Antonio Cohn Zurita, Conjuez de la Sala, admitió a trámite el recurso de casación por el **caso 5** del art. 268 del COGEP, por el vicio de **errónea interpretación** de los artículos 156 de la Ley Reformatoria para la Equidad del Ecuador y 17 del Código Tributario.

2. Competencia

2.1. La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia es competente para conocer y resolver el recurso de casación, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador, y 185 segunda parte, numeral 1 del Código Orgánico de la Función Judicial, 269 del Código Orgánico General de Procesos.

2.2. En virtud del sorteo de la causa, realizado el 9 de junio de 2023, a las 12h38, se radicó la competencia en la Sala integrada por los doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez, José Dionicio Suing Nagua (en calidad de Jueces Nacionales), reemplazado en este proceso por el Dr. Fernando Cohn Zurita y Gustavo Adolfo Durango Vela (Juez Nacional encargado) ponente de esta causa. Mediante Resolución Nro. 003-2021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificando la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; además, con Resolución Nro. 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 Nro. 2 de 5 de febrero de 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua; mediante oficio Nro. 635-SG-CNJ, la doctora Paulina Aguirre Suárez, Presidenta de la Corte Nacional de Justicia llama al doctor Gustavo Durango Vela para que asuma el despacho de la Sala Contencioso Tributaria, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo Santos, ratificado mediante oficio Nro. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero de 2021, dictado por el doctor Iván Saquicela Rodas, Presidente de la Corte Nacional de Justicia y avalado con Acción de Personal No. 166-UATH-2021-

NB de 19 de febrero de 2021. Actúa el doctor Fernando Antonio Cohn Zurita, en virtud del acta de sorteo de 9 de febrero de 2024, en reemplazo del Dr. José Suing Nagua, quien actualmente desempeña las funciones de Presidente (E) de la Corte Nacional de Justicia.

3. 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 en la audiencia de casación, llevada a cabo el día jueves 21 de marzo de 2024, a las 14h45. En ella, el procurador fiscal de la entidad recurrente, hizo renuncia expresa del caso por errónea interpretación del art. 17 del Código Tributario, según consta en la grabación magnetofónica de la audiencia, por lo cual, no nos referiremos a ella.

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1. El órgano de la administración tributaria central, recurre de la sentencia por el caso 5 del art. 268 del COGEP, argumenta que el Tribunal de instancia ha incurrido en la **errónea interpretación** del artículo 156 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador (LRETE en lo posterior) al considerar que la sentencia hizo una interpretación errada de la disposición legal referida, pues se desconoció que la compañía actora debía pagar el ISD por los valores que fueron compensados con valores que debían ser pagados a las empresas reaseguradoras en el exterior y que por lo tanto no realizó el pago de ISD sobre la totalidad de la operación. Añade que, cometió un error al momento de analizar el alcance de esta norma ya que todas las posibles operaciones económicas comprendidas en esta, dan lugar al hecho generador del ISD. Al momento de sustentar el cargo el recurrente refiere que el Tribunal ha establecido que, ante lo indicado por esta norma, *ª(...) el pago es uno de los medios de extinción de las obligaciones, habiendo una larga enumeración, con sus respectivas regulaciones, a partir del citado artículo 1583 del Código Civil al cual nos remitimos por cuanto, el caso que nos ocupa, se refiere a obligaciones civiles- las cuales, si bien tienen un mismo fin, constituyen figuras independientes unas de otras, procediendo cada una, de acuerdo a las condiciones y particularidades ahí previstas...Lo dicho implica que solo el pago, verificado de cualquier forma que conlleve la salida de divisas al extranjero, constituye hecho generador del impuesto y no cualesquiera de las otras formas previstas para extinguir obligaciones (...)º*. El SRI argumenta que el Tribunal ha entendido de la norma en el sentido que la compensación no se encuentra inmersa dentro de los supuestos fácticos para que se produzca el hecho generador del ISD; añade que, el actor se compensó con la reaseguradora en el exterior, esto entre una cuenta por cobrar con una cuenta por pagar. Una cuenta

por cobrar es parte del activo, y el activo es un derecho, al existir dicha cuenta, la misma se constituye en un dinero que se debe cobrar y una vez pagado forma parte del activo de una compañía; y, por el otro lado, una cuenta por pagar es parte del pasivo, que es una obligación; ambas cuentas tienen un trasfondo común, que es justamente una deuda en dinero. Detrás de dichas cuentas existe dinero o efectivo que debe pagarse y que debe cobrarse, respectivamente; menciona que de esta forma se configura el presupuesto legal que da nacimiento al ISD, y que la norma es clara en esta parte, puesto que identifica el hecho generador sobre pagos de cualquier naturaleza. Asimismo refiere que resulta errada la interpretación realizada por la Sala en cuanto al hecho generador del ISD, puesto que el estudio abstracto de la norma efectuado por la Sala, considera como hecho generador de este impuesto solamente a la trasferencia o traslado de divisas a través del pago en efectivo, basa su criterio en que supuestamente la compensación no es un pago como tal, cuando en verdad debería analizar el génesis de la Compensación [sic], y sólo ahí podrá darse cuenta que la compensación proviene y tiene una fuerza de pago. El recurrente indica que, en el caso concreto de ORIENTE SEGUROS S.A., tiene la calidad de deudor así como también la calidad de acreedor sobre un mismo sujeto en el exterior, lo que deriva en su obligación tanto de cumplir con la satisfacción de la deuda, como recibir valores del exterior, que como se evidencia, sí existe una transferencia o traslado de divisas al exterior por parte de ORIENTE SEGUROS S.A., que en este caso, se efectúa mediante la compensación, entendida esta como pago simplificado que reemplaza el pago individualizado o separado que debe realizar cada una de las partes en la operación entre asegurador y reasegurador en el exterior.

Sobre el carácter determinante en la parte dispositiva de la sentencia, en lo principal, indica que confrontando el vicio que se acusa con el texto de la sentencia, se evidencia que el tribunal al indicar que solo el pago verificado de cualquier forma que conlleve la salida de divisas constituye hecho generador, que desde este modo de apreciar la norma, fue determinante en su parte dispositiva dándole un contexto diferente y que no le corresponde, haciendo que los Jueces tomen una decisión errada y acepten las pretensiones del actor e invalidando las observaciones e inconsistencias encontradas por la Administración, pues la incorrecta interpretación de esta norma ha conllevado un perjuicio al Estado y a la justicia.

Respecto de la errónea interpretación del Art. 17 del Código Tributario el recurrente menciona: frente a este conflicto, en sentencia, se hizo una interpretación errada de la disposición legal contenida en el artículo 17 del Código tributario, pues al no considerar que la simulación de pago mediante compensación es configuración del hecho generador de ISD, se desconoció la verdadera esencia económica de la transacción, en donde la Sala limita su análisis de aplicación del artículo 17 del CT en base al ocultamiento, cuando al hacer el análisis de la realidad económica, misma que no solo se encuentra inmersa en comprobar la ocultación de la verdad sino que también está para realizar una

correcta apreciación de las transacciones económicas en todo su contexto, en el presente caso se verificó que de la transacción contable y financiera del contribuyente, existió un pago abreviado hacia una empresa en el exterior utilizando la figura de la compensación, por lo tanto se produjo el hecho generador para el pago de ISD. Agrega que, lo que le correspondía a la Sala era analizar y precisar el hecho generador del ISD en base a la normativa vigente y aplicable que ya ha sido mencionada, no sin olvidar además, que este hecho será calificado en base a su verdadera esencia económica tal como lo menciona el Código Tributario. Respecto al sentido y alcance correcto de la norma indica que la sustancia económica hace referencia a cual fue el hecho real, el objetivo de la transacción, que en el presente caso fue el pago que debían realizar las aseguradoras a sus empresas reaseguradoras en el exterior, indistintamente que existieran obligaciones entre ambas que permitieran realizar una compensación; tanto es así que de no existir estas ª obligaciones entre ambas partesº la compañía actora hubiera debido cancelar lo determinado por la Administración por el concepto de Impuesto a la Salida de Divisas.

Respecto del carácter determinante de la presunta infracción en la parte dispositiva de la sentencia expresa: que la infracción detallada, identificada y singularizada, ha incidido gravemente en la decisión del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario al resolver sin considerar el correcto alcance del referido artículo contenido en los actos de proposición de las partes, generando el vicio de errónea interpretación del mismo. En el mismo sentido refiere que si el Tribunal A quo hubiera interpretado correctamente el Art. 17 del Código Tributario, el fin de la sentencia habría sido diferente, toda vez que al hacer el análisis del principio de realidad económica, se hubiera podido establecer que efectivamente, mediante la compensación, se realizó un pago abreviado mediante la figura de la compensación. Pide se case la sentencia.

4.2. Contestación al recurso de casación por la parte actora.- Respecto a la supuesta errónea interpretación del Art. 156 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria el contribuyente alega que esta disposición establece el hecho generador del ISD, y lo delimita para el ejercicio en cuestión a *ª(...) la transferencia o traslado de divisas al exterior en efectivo o a través del giro de cheques, transferencias, envíos, retiros o pagos de cualquier naturaleza con excepción de las compensaciones realizados con o sin la intermediación de instituciones del sistema financiero.º* sin que se incluya a las compensaciones, ni otras formas de extinguir civilmente las obligaciones, dentro de tal hecho generador. La empresa actora hace alusión al principio de reserva de ley y manifiesta que en el Art. 300 de la Constitución de la República del Ecuador, y el artículo. 4 del Código Tributario, el hecho generador es una materia reservada a la ley. Agrega también que de esta premisa deberá partirse para abstenerse de la realización de interpretaciones extensivas, o de buscar el hecho generador del ISD en los pareceres de terceros, o en normativa inferior, pues el hecho generador de un tributo, al ser el

vínculo jurídico que da origen a la obligación tributaria, debe ser expreso, contenido en ley y delimitado por su texto. De igual forma menciona que es un error al afirmar que la compensación es un pago; que lo anterior evidentemente representa un contrasentido jurídico, pues el Código Civil en su Art. 1583 define las formas de extinguir las obligaciones, y separa el pago (hecho generador del caso) de la compensación, y a su vez en su artículo 1584 define al pago, mientras que en el artículo 1671 define a la compensación, por separado, como dos instituciones jurídicas aparte.

Además indica que en efecto, en la compensación no existe, como exige el artículo 156 LRET, un traslado o transferencia de dinero, por lo que no se configura el concepto de pago de ninguna naturaleza pues para que haya un pago de cualquier naturaleza debe mediar un giro de dinero, en cualquier forma, distinto a la verificación de otra u otras formas de extinguir las obligaciones, tales como la confusión, la compensación, la remisión, la novación, la pérdida de la cosa que se debe, o la prescripción, por ejemplo.

Agrega que en el caso existe error en la técnica casacional ya que el cometimiento del vicio alegado supone la existencia de un yerro por parte del juzgador, quien, al interpretar la norma aplicable, le dé un sentido y alcance que no tiene. Entonces para la configuración de este vicio se requiere necesariamente de una interpretación que vaya más allá de lo expreso de la norma, pues, para aplicar tal interpretación, de conformidad con el primer inciso del artículo 13 del Código Tributario, y del numeral 1 del artículo 18 del Código Civil, se requiere que la norma sea oscura y no expresa. No obstante en el presente caso la norma goza de total claridad, tanto así que el propio recurrente a la letra indica *ª (...) y la norma es clara en esta parte, puesto que identifica el hecho generador sobre pagos de cualquier naturaleza.º*

En el mismo orden de ideas menciona que la contraparte para intentar sustentar su insostenible punto, cita las sentencias de los recursos números 17751-2016-0189 y 2016-0434, no obstante, sus autoridades advertirán que tales sentencias fueron dictadas en épocas anteriores, por otra Corte, siendo que al momento los criterios de tales sentencias se han visto superados por improcedentes.

Sobre a la supuesta errónea interpretación del artículo 17 del Código Tributario el contribuyente indica que la contraparte ha insinuado que hubo una simulación de un pago en el presente caso, cuando sus autoridades sabrán notar que a lo largo del juicio ni se planteó en el acto dispositivo, peor se probó, que haya una simulación en la transacción. Como error de la técnica casacionista manifiesta que baste revisar el libelo de casación para notar: i) El recurrente no realiza una explicación de cuál fue la interpretación de la norma acusada por parte del juzgador; ii) Por lo anterior, no cita la sentencia en la supuesta parte que contendría el yerro, o la interpretación dada en sentencia de la norma en cuestión; iii) Si no se hace referencia a cuál fue la interpretación del juzgador, peor aún se hace

referencia ni lejana siquiera a cuál fue la inadecuada interpretación supuestamente por parte del juzgador.

De igual forma agrega, con posterioridad el recurrente hace un ensayo sobre cual, a su criterio, es la interpretación correcta del Art. 17 del CT, pero de la lectura de sus razonamientos se desprende más bien que se trata de un intento de desvirtuar los hechos probados en sentencia, alegando por primera vez en esta etapa una supuesta falsedad material de la transacción, más que en realidad indicar la interpretación adecuada de la base legal acusada. Entonces el ejercicio del recurrente es incompleto, pues trata de explicar (sin lograrlo) cuál es el alcance de la norma, pero sin antes haber indicado cuál fue la interpretación supuestamente errada. Además, entonces de tratarse de un ejercicio incompleto, se trata de un ejercicio carente de hilo lógico. Siendo como es un recurso eminentemente técnico, el planteamiento presente de casación es ajeno a la técnica casacionista. Pide se rechace el recurso y se confirme la sentencia.

5.- Problema Jurídico

5.1. Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación, interpuesto por el Servicio de Rentas Internas por el caso **quinto** del art. 268 del COGEP, incurre en la **errónea interpretación** de los artículos 156 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador (LRETE).

6.- Análisis de este Tribunal de Casación

6.1. El recurso se fundamenta en el caso 5 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*

Corresponde en primer término dejar claro que el caso 5 del artículo 268 contiene los denominados errores *in iudicando* en la sentencia, en otras palabras, la violación directa de la norma sustantiva señalada por el recurrente. En este caso, de configurarse el yerro jurídico de la sentencia ésta debe ser corregida; este caso tiene como limitante la revaloración de las pruebas y debe ser planteado a partir de los hechos probados en la sentencia. Para que se configure el mismo se requiere la presencia de dos elementos: el primero, que debe haber violación directa de las normas sustantivas en la sentencia impugnada; y, el segundo, que la transgresión haya sido determinante en la parte resolutiva del fallo recurrido.

6.2. Antecedentes doctrinarios.- El autor Luis Armando Tolosa Villabona, en su obra: ªTeoría y Técnica de la Casaciónº, 2008, Bogotá-Colombia, Ediciones Doctrina y Ley Ltda. (pág. 359, 361) la **errónea interpretación:**

> *ª Se trata de la exégesis equivocada de la norma en su contenido mismo, independientemente de las cuestiones de hecho debatidas en la sentencia y del caso que trata de regular. La norma jurídica es la que gobierna el asunto, pero en sentido diverso, por lo tanto, yerra en el enfoque verdadero de ella, en su espíritu y alcances. Hay entonces insuficiencia del juicio o exceso al formularlo. El sentenciador acierta en la norma pero falla en su verdadero significado, alejándose de su espíritu y finalidad.º*

6.3. Normas legales aplicables al caso.- Las normas que el recurrente estima infringidas son las siguientes:

Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador

> *ª **Art. 156.- Hecho generador.-** El hecho generador de este impuesto lo constituye la transferencia o traslado de divisas al exterior en efectivo o a través de el giro de cheques, transferencias, envíos, retiros **o pagos de cualquier naturaleza** realizados con o sin la intermediación de instituciones del sistema financieroº .* [¼] (negrita fuera de texto)

6.4. Caso sub judice a resolver.- Esta Sala de Casación para su ejercicio hermenéutico hace las siguientes consideraciones:

6.4.1. El Servicio de Rentas Internas (recurrente) acusa la violación de los artículos 156 de la LRETE y 17 del CT, sobre el primero, cuyo texto contiene el **hecho generador del Impuesto a la Salida de Divisas** que indica que lo constituye la transferencia o traslado de divisas al exterior en efectivo o a través del giro de cheques, transferencias, envíos, retiros o pagos de cualquier naturaleza realizados con o sin la intermediación de instituciones del sistema financiero, el casacionista considera que existe una errónea interpretación por parte del Tribunal A quo ya que a su criterio, la compensación está inmersa dentro de los supuestos del hecho generador del ISD, toda vez que este se subsume en el universo de pagos de cualquier naturaleza, por lo tanto, no ha procedido a hacer una adecuada interpretación de la norma invocada al momento de dictar su sentencia. Sobre el artículo 17 del Código Tributario **la calificación del hecho generador** que hace referencia a que, cuando consiste en

un acto jurídico se debe calificar conforme a su verdadera esencia y naturaleza jurídica cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados, el recurrente refiere que existió por parte del Tribunal una errónea interpretación de la norma declarada como infringida ya que la misma trata el principio de realidad económica orientado a comprobar el ocultamiento de la verdad y realizar una correcta apreciación de las transacciones económicas en todo su contexto, que esto impidió que los jueces puedan corroborar que de la transacción contable y financiera de la parte actora, efectivamente existió un pago abreviado hacia una empresa en el exterior utilizando la figura de la compensación y, por tanto, se produjo el hecho generador para el pago de ISD.

6.4.2. Teniendo en cuenta que el caso invocado analiza la existencia o no de errores **in iudicando***,* es preciso referirse al objeto de la controversia, cuyo texto íntegro fue trascrito en el ítem 1.2 de esta sentencia y que se estableció en dilucidar sobre la legitimidad de la resolucioń impugnada y su antecedente, referente al ISD del periodo fiscal de enero a diciembre de 2014.

6.4.3. Recordemos que en el caso en análisis no cabe la revalorización de las pruebas admitidas en sentencia ni de aquellos hechos que no fueron motivo de controversia, a los cuales las partes no presentan objeción alguna y se hallan conformes, constan como tales: **i)** No es controvertido que la accionante al ejecutar su actividad económica realiza operaciones que generan obligaciones entre ésta y los reaseguradores en el exterior, que se extinguen a través de la compensación; **ii)** Que la discusión entre las partes se genera en cuanto al criterio de la administración tributaria de que la compensación es un presupuesto que la ley contempla para configurar el hecho generador del tributo en cuestión, en el caso el pago que debían realizar las aseguradoras a sus empresas reaseguradoras en el exterior que produjo una compensación de cuentas, que la concibe como una forma de pago sujeta al ISD.

6.4.4. Para resolver, esta Sala de Casación considera en primer término, la definición de hecho generador conforme el artículo 16 del Código Tributario que es el ª*presupuesto que la ley establece para configurar el tributo*º; y el de la obligación tributaria que contempla el artículo 15 del mismo cuerpo legal como el vínculo jurídico de carácter personal entre el sujeto activo o Estado y el contribuyente o responsable, por el cual se debe satisfacer una prestación en dinero[¼]. El hecho generador del ISD como lo prescribe el art. 156 de la LRETE, vigente en el ejercicio en discusión (según la autoridad tributaria recurrente ªerróneamente interpretadaº) establece que, el supuesto fáctico se configura cuando concurran las siguientes condiciones**: i)** que exista transferencia o traslado de divisas al exterior, **ii)** que estas sean en efectivo, a través del giro de cheques, de transferencias, de envíos, retiros o pagos de cualquier naturaleza, y **iii)** que sean realizados con o sin la intermediación de instituciones del sistema financiero. En tanto que el artículo 17 del Código Tributario, denunciado

por el mismo vicio de errónea interpretación**,** consagra el principio de realidad jurídica (sustancia sobre la forma jurídica) y como lo ha manifestado la Corte Constitucional del Ecuador en sentencia 47-15-IN/21- este principio persigue que los actos jurídicos se interpreten de conformidad con la real voluntad o intención de sus artífices y en correspondencia con los efectos jurídicos que ciertamente se producen, lo que deja en evidencia que la norma que contiene el principio de realidad jurídica, opera a través de una dimensión subjetiva que se enfoca en la real intención de las partes y de una dimensión objetiva, que hace énfasis en los efectos ciertos que produce el acto jurídico, considerando que los actos jurídicos contienen un aspecto sustancial o esencial y otro formal o accidental.

6.4.5 Debido a que el cargo alegado por el casacionista es la errónea interpretación de las normas de derecho sustantivo (arts.156 de la LRETE y 17 CT) es preciso que este Sala revise si los jueces del Tribunal aplicaron en su sentencia las normas alegadas caso contrario no tendría sentido analizar si su interpretación fue o no la correcta; de la revisión de la sentencia recurrida en el numeral 6.2.3.2., sobre el 162 LRETE dice: ª *del hecho generador del impuesto a la salida de divisas: [¼]Es en tal virtud que, en lo que atañe al impuesto a la salida de divisas, basta la verificación de la ocurrencia de su hecho generador para que se genere la carga tributaria, la cual nace en el momento que se realicen operaciones y transacciones monetarias que implique transferencia o traslado de divisas al exterior, siendo que la forma en la que ésta sea realizada se relativiza, siempre que se verifique la salida, por lo que pueda darse en efectivo o a través del giro de cheques, transferencias, envíos, retiros o pagosº* .

6.4.6 En relación a la calificación del hecho generador en la sentencia, en el numeral 6.2.1 los jueces a quo manifiestan: ª *Así, el artículo 17 del Código Tributario, en su primer inciso, recoge una norma de supremacía de la sustancia sobre la forma jurídica, según la cual el hecho generador de un tributo que consista en un acto jurídico ª se calificara conforme a su verdadera esencia y naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesadosº ; mientras que en su segundo inciso estatuye que, cuando el hecho generador haya sido fijado por la ley en términos económicos, ª el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen.º Estas reglas regulan el proceso de calificación, esto es, la forma en la cual deben efectuarse los procesos de razonamiento jurídico a través de los cuales determinado acto jurídico o fenómeno económico, puede ser releído en clave esencial, a fin*

de confirmar si el mismo se adecúa realmente al hecho generador (¼)º .

6.4.7. Sobre la compensación como hecho generador del ISD la sentencia de instancia indica: ª *Por lo que, el análisis expuesto en los párrafos anteriores corrobora que la compensación de cuentas realizada por el sujeto pasivo ORIENTE SEGUROS S.A. constituye hecho generador del impuesto a la salida de divisasº , sin que exista norma alguna que sustente tal consideración, que la Administración Tributaria ha desconocido el mandato del precitado artículo y ha dejado de observar el principio de legalidad que rige en materia tributaria, en virtud del cual la estructuración del tributo es materia reservada a ley formal, debiendo tenerse presente que, al aplicarse el artículo 17 del Código Tributario, como quedó dicho, el intérprete tiene que adjudicar a la norma su verdadero significado, ninguno otroº* .

6.4.8. Una vez que se ha demostrado que si se aplicaron las normas que la recurrente argumenta se interpretaron erróneamente, cabe preguntarse, se adecúa al hecho generador del ISD la figura jurídica de ª compensación de cuentasº como ª pago de cualquier naturalezaº (?); en respuesta a la cuestión, debe partirse de que en la compensación no se produce un traslado o transferencia de dinero y por concepto no podría entenderse comprendido dentro del concepto de ª pagoº como género y menos como especie; efectivamente, el pago efectivo por definición del art. 1584 del Código Civil no es sino ª la prestación de lo que se debeº, y si bien es el primer modo de extinguir las obligaciones, no es el único, pues existen, entre otros: (art. 1583 que el recurrente denuncia) la confusión, la remisión, novación, pérdida de la cosa que se debe, prescripción, la compensación, de los cuales el Código Tributario (art. 37) ha señalado como modos de extinguir la obligación tributaria únicamente: pago, compensación, confusión, remisión y prescripción.

6.4.9. Tanto el Código Civil como el Código Tributario coinciden que la compensación se da cuando entre dos personas (una de ellas puede ser el Estado) se presentan las condiciones de acreedor y deudor al mismo tiempo; en tal sentido no puede considerarse como ª errónea la interpretaciónº que hace el Tribunal de instancia al no aceptar la postura de la administración tributaria, de que se considere a la compensación como una forma de pago abreviado, pues son dos figuras jurídicas diferentes, según también lo señala la doctrina y la jurisprudencia; en consecuencia, no se configura el vicio alegado de errónea interpretación del art. 156 de la LRETE, y tampoco del artículo 17 del Código Tributario. Tan cierto es lo dicho que, el legislador entendiendo la figura de la compensación, en el art. 36 de la Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo, Estabilidad y Equilibrio Fiscal, expresamente señaló: ª En el artículo 156, luego del texto

ª retiros o pagos de cualquier naturalezaº, añádase el texto: ª con excepción de las compensacionesº (S.R.O. # 309 de 21 de agosto de 2018), lo que si bien no es aplicable al caso subjudice (2014), hace inútil cualquier discrepancia futura sobre la interpretación que ha de darse a la referida norma. Con lo cual, se rechaza el cargo de errónea interpretación de la norma cuestionada por el recurrente.

6.5. Con los razonamientos expuestos, al no evidenciarse los vicios alegados por la administración tributaria recurrente, se desecha el recurso de casación.

7.- Decisión

7.1. Por los fundamentos expuestos, al tenor del artículo 273 del Código Orgánico General de Procesos, la Corte Nacional de Justicia, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, **ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA,** resuelve:

7.2. NO CASAR la sentencia dictada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en sede en el Distrito Metropolitano de Quito, Provincia de Pichincha, el 22 de junio del 2021 en el proceso No. 17510-2020-00042.

7.3. Sin costas.

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

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

Resolución de fácil comprensión

No prospera el caso 5 denunciado, esto es por errónea interpretación de normas derecho sustantivo, pues esta Sala ha sido reiterativa en señalar que la compensación no constituye una forma de pago abreviado, y que la compensación no configura el hecho generador del ISD con lo cual no nace la obligación tributaria en los meses fiscales determinados.

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

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL (PONENTE)

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL

COHN ZURITA FERNANDO ANTONIO

JUEZ NACIONAL (E) (E)

FUNCIÓN JUDICIAL

227516999-DFE

Juicio No. 09501-2018-00653 RESOLUCION 153-2024

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

AUTOR/A: GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, lunes 25 de marzo del 2024, las 12h56. **VISTOS:** El Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformado por la Jueza Nacional Dra. Gilda Rosana Morales Ordóñez, actúa la Dra. Mónica Heredia Proaño en reemplazo del Dr. Fernando Antonio Cohn Zurita por la excusa aceptada el 29 de febrero de 2024, y Dr. Gustavo Adolfo Durango Vela, Juez Nacional Encargado y ponente, dictan la siguiente sentencia de casación dentro de la causa No.09501-2018-00653.

1.- Antecedentes procesales

1.1. Los señores Ronald Alexis Franco Olaya y Julio Guillermo Bajaña Martínez por sus propios derechos, dentro del proceso coactivo No. DZ8-01480-2018, interpusieron excepciones a la coactiva respecto del auto de pago No.DZ8-COBUAPC18-00001480, por concepto de impuesto a la renta por el periodo fiscal 2011.

1.2. En el caso puesto en nuestro conocimiento, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, en la audiencia preliminar, de común acuerdo con las partes procesales, establecieron el objeto de la controversia en los siguientes puntos: ª 6.1.1. Determinar si respecto de Julio Bajaña Martínez y Ronald Francisco Olaya se acredita la excepción consistente en la ilegitimidad de personería como coactivados; 6.1.2. Determinar si respecto de cada una de esas mismas personas se justifica la excepción consistente en el hecho de no ser responsables de las obligaciones exigidas conforme a los artículos 26 y 27 del Código Tributario; 6.1.3. Determinar si el planteamiento del recurso de revisión impedía iniciar la coactiva, y si ello justifica excepción de nulidad de la misma, que planteó Julio Bajaña Martínez.º

1.3. Mediante sentencia dictada el 21 de junio del 2019, las 15h49, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, se resuelve: ª *Declara con lugar la excepción previa planteada por el señor Ronald Francisco Olaya, en el sentido de que no es responsable de la obligación perseguida en coactiva, desechándose las excepciones planteadas por el señor Julio Bajaña Martínez Se dispone que en el término de 5 días de ejecutoriada la*

JUDICIAL 'O FIRMADO IICAMENTE Firmado por GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA C=EC L=QUITO CI 1703594588

FUNCIÓN JUDICIAL DOCUMENTO FIRMADO ELECTRÓNICAMENTE Firmado por MONICA ALEXANDRA HEREDIA PROAÑO C=EC L=QUITO CI 1707744130

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

sentencia, se levante todo tipo de medidas cautelares y/o de ejecución que se hayan dictado contra el señor Ronald Franco Olaya °.

1.4. El señor Julio Guillermo Bajaña Martínez, por sus propios y personales derechos, interpone recurso de casación (fs. 1535 a 1544), en contra de la sentencia referida, el cual fue calificado de oportuno por el Tribunal de instancia en auto de 18 de julio del 2019, a las 08h52 y remitido el proceso a la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia. En auto de 22 de febrero de 2023, las 11h37, el Dr. Mauricio Espinosa Brito, Conjuez de la Corte, inadmite el recurso, pues incumplió con la disposición de completar y aclarar su recurso.

1.5. Por otra parte, el Abg. Diego Alfonso Cabezas Klaere en calidad de procurador judicial de SRI, también interpone recurso de casación (fs. 1547 a 1551), en contra de la misma sentencia, el que en auto de 24 de julio del 2019, a las 08h27 fue calificado de oportuno por el Tribunal de instancia y una vez remitido el proceso a la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, el Conjuez Espinosa Brito en el mismo auto de 22 de febrero de 2023, 11h37 lo admite bajo el caso 5, por errónea interpretación del inciso final del artículo 27 del Código Tributario.

2.- Competencia

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

2.2. En virtud del sorteo de la causa realizado el 9 de junio del 2023, a las 12h48, se radicó la competencia en la Sala integrada por los doctores Rosana Morales Ordóñez, José Suing Nagua (Jueces Nacionales) y Gustavo Durango Vela (Juez Nacional Encargado y Ponente). Mediante Resolución Nro. 003-2021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificando la continuación en el ejercicio de funciones de los Doctores José Dionicio Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; además, con Resolución Nro. 008-20221, 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 del 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los Doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua. Mediante oficio No. 635-SG-CNJ, la Doctora Paulina Aguirre Suárez, Presidenta de la Corte Nacional de Justicia llama al Doctor Gustavo Durango Vela para que asuma el despacho de la Sala Contencioso Tributaria, en reemplazo de la Doctora Ana María Crespo Santos, ratificado mediante oficio No. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero de 2021, suscrito por el Doctor Iván Saquicela Rodas, Presidente de la Corte Nacional de Justicia y avalado con Acción de Personal No. 166-UATH-2021-NB de 19 de febrero de 2021. Por encargo del despacho del actual Presidente de la Corte Nacional de Justicia, Dr. José Suing Nagua al Dr. Fernando Cohn Zurita, debió actuar en esta causa el referido Magistrado, sin embargo, fue aceptada su excusa mediante auto del 29 de febrero de 2024 a las 11h47, por tanto, actúa en su reemplazo la Dra. Mónica Heredia Proaño según acta de sorteo del 4 de marzo de este mismo año.

3.- Validez procesal

3.1. 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 manifestó el procurador judicial del SRI, se hace constar que, el actor Ronald Franco Olaya se conectó sin defensa técnica, por lo que no se admitió intervención alguna, pero se mantuvo conectado durante toda la audiencia de casación llevada a cabo el día jueves 21 de marzo del 2024, a las 11h00.

4.- Fundamentación del recurso de casación

4.1. La Administración Tributaria, parte demandada y recurrente, en el escrito de interposición del recurso de casación y en la audiencia de fundamentación al recurso, en relación al caso 5 del art. 268 COGEP sostiene que, en la sentencia el Tribunal de instancia ha incurrido en la errónea interpretación del inciso final del artículo 27 del Código Tributario, con el siguiente argumento: concretamente en el considerando séptimo (desde el numeral 7.6.3 a 7.6.7), se produce el yerro al manifestar lo siguiente:

> *ª 7.6.3) El artículo 27 del Código Tributario que trata sobre la responsabilidad por representación, señala en su último párrafo, que la responsabilidad se limita al valor de los bienes administrados y al de las rentas que se hayan producido durante su gestión; 7.6.4) Este Tribunal considera que en función de la responsabilidad solidaria, las deudas de una sociedad, pueden ser cobradas, además de a la propia sociedad, a quien la representó en su*

momento, por la responsabilidad que le cupo en la obligación tributaria; 7.6.5) José Vicente Troya Jaramillo y Carmen Amalia Simone Lasso (Manual de Derecho Tributario, Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito, 2014, página 161 (citan la tesis de Valdés Costa, para quien la responsabilidad por deuda ajena (deuda de la entidad que se representa, que es la contribuyente) se imputa (solidariamente) al representante en virtud de la incidencia en materia tributaria que produjo ese representante; 7.6.6) La fijación de la responsabilidad solidaria al representante legal, por la deuda tributaria de la entidad que representa, no es un capricho del legislador. La solidaridad no es una consecuencia que arbitrariamente recae al funcionario por la responsabilidad que le cupo en la generación de consecuencias tributarias para la empresa que representó, mientras esa representación regía. En caso de impuesto a la renta, el ejercicio impositivo es anual (cierra al 31 de diciembre) y debe ser declarado en el año posterior (artículo 7 y 40 de la Ley de Régimen Tributario Interno), por tanto la responsabilidad le corresponde a quien genera la obligación tributaria, que es la persona que representa a la compañía al momento de establecer las obligaciones tributarias de la compañía a través de la declaración;7.6.7) Por esa razón, no tiene responsabilidad solidaria el señor Ronald Franco Olaya, y sí la tiene el señor Julio Bajaña Martínez, por lo que se admite la excepción planteada por el primero de los nombrados y de [sic] la niega respecto del segundoº .

Manifiesta que, la norma jurídica **erróneamente aplicada,** es el Art. 27 del Código de Tributario, cuyo texto es claro y no admite interpretaciones como la realizada. En cuanto a la explicación sobre cómo el vicio alegado ha sido determinante en la parte dispositiva del fallo, el recurrente manifiesta: A decir del Tribunal a quo, la responsabilidad solidaria, como obligación legal, guarda directa relación al deber formal de declarar el tributo, más no al hecho generador del mismo. Añade que, de la sentencia recurrida se verifica el vicio alegado por cuanto el Tribunal a quo modifica el sentido natural, contradiciendo el tenor literal de la norma, en cuanto a la responsabilidad solidaria por representación, pues según dice, de la simple lectura del inciso final del art. 27 del Código Tributario notamos que la norma no hace mención alguna a la declaración del tributo, sino al tiempo en el que se "hayan producido las rentasº. En el mismo sentido, refiere que de la errónea interpretación judicial se destaca la incapacidad del Tribunal a quo para disgregar el nacimiento de la exigibilidad de la obligación tributaria; cuestiones que están expresamente contempladas y definidas en la ley y, pese a ello, confundidas en el criterio del Tribunal a quo al establecer el alcance de la responsabilidad solidaria de los excepcionantes. Quien se obliga para con el sujeto activo de la obligación, no es quien declara el tributo, sino quien interviene o participa, directa o indirectamente, en el hecho generador del tributo. O sea, quien ejecuta los actos conducentes a producir las rentas no quien las declara. El casacionista indica que para el caso subjudice, el hecho generador del impuesto a la renta no se

produce cuando se lo declara, sino cuando se verifican los ingresos gravables, para lo cual está previsto como periodo de tiempo, entre el 01 de enero hasta el 31 de diciembre, tal como lo contempla el artículo 7 de la Ley de Régimen Tributario Interno. Dicho de otra manera, la obligación nace desde o a partir de que se producen los ingresos y no desde que se declaran.

Si consideramos que la interpretación judicial es correcta, ello nos conduciría a pensar que el hecho generador y la determinación de la obligación son circunstancias aisladas o independientes, y no elementos interdependientes que conforman un todo. De tal manera, una persona respondería por la correcta contabilización de los ingresos; y, otra persona, por el cumplimiento de la prestación en dinero declarada. El recurrente considera que tal es el yerro judicial en su interpretación que, como corolario de lo dicho en líneas anteriores, podría darse cabida y se legitimarían defraudaciones de todo tipo, si el administrador de bienes de terceros generadores de la renta los explota y obtiene provecho propio, y luego renuncia para que el nuevo administrador sea el responsable por los abusos del anterior administrador (artículo 17 de la Ley de Compañías).

De igual forma dice que, contrario a lo resuelto por el Tribunal a quo, tal como lo ha indicado en el recurso, aplicando las normas de interpretación contempladas las reglas 1 a y 4 a del artículo 18 del Código Civil, aplicables a la causa conforme al artículo 13 del Código Tributario [¼] el vínculo jurídico, es decir, la relación entre el sujeto obligado (contribuyente y responsables) con el sujeto activo (ente acreedor del tributo) no está supeditado a su declaración, sino a su sola existencia legal y verificación fáctica. Además, indica el SRI que esto querría decir que, si nos abstraemos del criterio de que el vínculo obligacional surge de la configuración del hecho generador, y pensamos que la responsabilidad solidaria obliga a quien declara, se dará pie a que existan casos en que el nuevo representante se excuse de firmar una declaración, a fin de no responder por hechos pasados ocurridos durante administraciones anteriores a la de él. Sobre la trascendencia en la parte dispositiva de la sentencia refiere que la errónea interpretación del Tribunal a quo fue determinante en la decisión de la causa, motivo por el cual declaró con lugar la excepción planteada por el señor Ronald Franco Olaya ª en el sentido de que no es responsable de la obligación perseguida en coactivaº. Pide se case la sentencia y se dicte la que corresponda.

4.2. Contestación del recurso de casación por la parte actora.- El señor Ronald Alexis Franco Olaya comparece a contestar el recurso e indica lo siguiente: *ª El Servicio de Renta Internas, ha pretendido involucrarme en una supuesta responsabilidad solidaria de pago de una declaración de diferencias del impuesto a la renta por el año 2011, olvidándose de los siguientes aspectos: al 31 de diciembre del 2011, yo ya no era representante de la empresa, por tanto no estaba obligado a realizar la declaración del impuesto a la renta y a pagar los impuestos en los términos establecidos en los Arts. 7 y 40 de la Ley de Régimen Tributario Interno. Que el valor que se pretende cobrar es*

una declaración de diferencias, por las cuales nunca tuve conocimiento de que se estaban realizando esta declaración, por tanto, el Servicio de Rentas Internas violo [sic] mis derechos al debido proceso y la garantía básica al derecho a la defensa, violándose de esta manera como tengo indicado el Art. 76, numeral 7, literales a), b), c) y m) de la Constitución de la República. Por tanto al momento de haberse notificado el inicio del acto administrativo para determinar diferencias del pago del impuesto a la renta por el año 2011, no sólo que este acto en el cual indebidamente se me pretendió involucrar como responsable solidario, carece de eficacia jurídica respecto de quienes no han sido notificados si no que este vacío también torno [sic] *imposible la ejecución coactiva del mismo, respecto de las personas que actuaron como representantes en el período fiscal 2011, ya, al no continuar con los plazos previstos en la ley, tampoco podía empezar a transcurrir para que la liquidación o diferencia del impuesto a la renta alcance firmeza o ejecutoriedad*º. Agrega que, el Servicio de Rentas Internas, pretenden omitir que para invocar un error de interpretación, debe probarse que existe disconformidad de las ideas con la realidad o veracidad de las cosas, pretendiendo darle un significado diferente al que se determina en el último inciso del Art. 27 del Código Tributario, más aún como he demostrado el título de crédito que se pretende cobrarme como responsable solidario es nulo, porque el acto que lo originó no tiene validez ni ha causado ejecutoria. Como último punto, solicita que se rechace el Recurso de Casación presentado por el SRI.

5.- Problema Jurídico

5.1. Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación, interpuesto por el SRI, por el caso **quinto** del art. 268 del COGEP, ha incurrido en el vicio de **errónea interpretación** del último inciso del artículo 27 Código Tributario.

6.- Análisis del Tribunal de Casación

6.1. El recurso de casación se fundamenta en el caso 5 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*

6.1.1. El **caso 5**, contiene los denominados errores *in iudicando*, en otras palabras, la violación directa de la norma sustantiva señalada por el recurrente. En este caso, de configurarse el yerro jurídico de la sentencia ésta debe ser corregida. Este es el caso que tiene como limitante la revaloración de las

pruebas y debe ser planteado a partir de los hechos probados en la sentencia. Para que se configure el mismo se requiere la presencia de dos elementos: el primero, que debe haber violación directa de las normas sustantivas en la sentencia impugnada; y, el segundo, que la transgresión haya sido determinante en la parte resolutiva del fallo recurrido.

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

6.2. Norma legal aplicable al caso.- La norma que la entidad recurrente estima infringida es la siguiente:

Código Tributario

> ª ***Art. 27.- Responsable por representación***.- *Para los efectos tributarios son responsables por representación: [¼] La responsabilidad establecida en este artículo se limitaº* .

6.3. Caso sub judice a resolver.- Esta Sala de Casación para su ejercicio hermenéutico hace las siguientes consideraciones:

6.3.1. Debemos partir de los 3 puntos objeto de la Litis, los que de manera taxativa lo citamos en el numeral 1.2 del presente fallo, pero que en cuanto al vicio alegado por el casacionista es importante precisar el: *ª 6.1.2. Determinar si respecto de cada una de esas mismas personas se justifica la excepción consistente en el hecho de no ser responsables de las obligaciones exigida conforme a los artículos 26 y 27 del Código Tributarioº* .

6.3.2. Como se expuso anteriormente, el caso esgrimido por el casacionista, debe partir de los hechos probados y no controvertidos en el fallo recurrido, así se establece el siguiente **hecho probado:** en la declaración del año 2011 constaba como representante legal Julio Guillermo Bajaña Martínez (foja

1508) (6.3 de la sentencia). **Hecho no controvertido:** Que Ronald Franco renunció el 22 de julio de 2011 y el señor Julio Bajaña desempeñó el cargo desde el 28 de julio de 2011 (inscrito su nombramiento el 1 de agosto de 2011) hasta el 2013, (7.6.1 de la sentencia). La representación legal en el año 2011 la compartieron los 2 coactivados Ronald Franco hasta el 22 de julio de 2011 y Julio Guillermo Bajaña Martínez desde el 1 de agosto de 2011 hasta el 2013.

6.3.3. Con estos hechos que aparecen como probados en el fallo, es preciso observar el contenido del último inciso del artículo 27 del código Tributario de cuyo contenido se desprende que la responsabilidad establecida en este artículo se limita 1) al valor de los bienes administrados y 2) al de las rentas que se hayan producido durante su gestión.

6.3.4. El procurador fiscal del Servicio de Rentas Internas señala que existe una errónea interpretación de la norma infringida debido a que el Tribunal entiende a la responsabilidad solidaria, como que guarda directa relación al deber formal de declarar el tributo, no al hecho generador del mismo.

6.3.5. Habiéndose señalado que el objeto de la litis fue fijado dentro de sus puntos en: ª Determinar si respecto de cada una de esas mismas personas se justifica la excepción consistente en el hecho de no ser responsables de las obligaciones exigidas conforme a los artículos 26 y 27 del Código Tributarioº y que nace de un hecho no controvertido que el señor Ronald Franco estuvo desempeñando su cargo de representante legal hasta el 1 de agosto de 2011 fecha en que fue inscrito el nombramiento de Julio Guillermo Bajaña Martínez; y que la norma declarada como erróneamente interpretada manifiesta que la responsabilidad por representación se limita a las rentas producidas durante su gestión y que esta Sala advierte que, en ninguna parte de esta disposición jurídica se hace referencia, tal como entendió el Tribunal de instancia, respecto de que la responsabilidad le corresponde a quien realizó la declaración del impuesto, y es trascedente cuando en el numeral 7.6.7 los jueces de instancia indican: *ª Por esa razón no tiene responsabilidad solidaria el señor Ronald Franco Olaya, y si tiene el señor Julio Bajaña Martínez, por lo que se admite la excepción planteada por el primero de los nombrados y se niega respecto del segundo.º* Esta es una decisión que no comparte la Sala ya que se ha señalado como hecho no controvertido que el señor Ronald Franco Olaya sí estuvo en funciones hasta el 1 de agosto de 2011 que es cuando Julio Bajaña Martínez inscribió su nombramiento.

6.3.6. En virtud de lo expuesto, es evidente para esta Sala de Casación que, la decisión de los jueces

de instancia de considerar que la responsabilidad por representación depende de quién realizó la declaración es errónea y no obedece a la literalidad de la norma, por lo cual se ha configurado el vicio propuesto por la administración tributaria, y como consecuencia de ello, estos jueces corrigiendo el error, de conformidad con el numeral 3 del art. 273 del COGEP y la Resolución 07-2017 del Pleno de la Corte Nacional emite el siguiente pronunciamiento:

7. Sentencia de mérito

7.1. No es controvertido que el señor Ronald Alexis Franco Olaya desempeñó la representación legal de la compañía en liquidación RIMESA durante el ejercicio fiscal 2011 en el periodo comprendido desde el 1 de enero hasta el 1 de agosto de 2011 y que mediante auto de pago No. DZ8-COBUAPC18-00001480, la Dirección Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, dio inicio al procedimiento de ejecución No. DZ8-01480-2018 para el cobro de la obligación tributaria contenida en la Liquidación de pago No. 09201706500865121, por impuesto a la renta del periodo fiscal 2011 de la compañía, por lo que se constituye responsable por representación durante el periodo antes referido conforme lo dispone el art. 27 del Código Tributario. Ahora bien, la norma invocada limita esta responsabilidad a: 1) valor de los bienes administrados y 2) al de las rentas que se hayan producido durante su gestión. Esta Sala de Casación, ya ha emitido pronunciamiento sobre el alcance de esta norma y ha señalado que los representantes legales responden por los actos efectuados en su administración. Al haberse emitido el auto de pago en discusión en contra de los señores Bajaña Martinez Julio Guillermo con CC No. 0922494182 y FRANCO OYALA RONALD ALEXIS con CC: 0914047931, en calidad de responsables solidarios por representación citando los arts. 26 y 27 del Código Tributario, por la suma de doscientos sesenta y cuatro mil cuatrocientos treinta y nueve 62/100 dólares de los Estados Unidos de América (US$ 264.439,62) valor liquidado el 28 de noviembre de 2018, sin que se haya distinguido los periodos por los cuales están siendo coactivados, la administración tributaria ha incurrido en un error al pretender cobrar la totalidad de la obligación tributaria del ejercicio económico del año 2011 a dos responsables por representación, a pesar de que sus periodos se encuentra expresamente delimitados (nótese que a partir de la expedición de la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Estabilidad Fiscal, salvo que se demuestre dolo o culpa grave en la gestión del representante legal de una empresa se hace extensiva la responsabilidad solidaria, art. 71 de la Ley s/n, R.O. 587-3S, 29-XI-2021). En esta consideración, se rechaza la excepción planteada por el señor Ronald Franco Olaya de no ser responsable de la obligación determinada, pues sí lo es, en lo que le corresponde al periodo de su gestión. Así reemplazamos el error de derecho contenido en la sentencia de conformidad al numeral 3 del art. 273 del COGEP, sin que podamos por el caso 5 pronunciarnos sobre las demás excepciones a la coactiva, pues a ellas no abarca el reproche en casación.

Este fallo no es igual a otros emitidos por esta Sala en relación a la responsabilidad solidaria del representante legal de las empresas, pues este análisis se circunscribe al único yerro que ha sido recurrido en relación a la excepción planteada, bajo unos hechos únicos que difieren de otros casos.

8.- Decisión

8.1. Por los fundamentos expuestos, al tenor del artículo 273 del Código Orgánico General de Procesos, la Corte Nacional de Justicia, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, **ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA,** resuelve:

8.2. CASAR la sentencia dictada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en sede en Guayaquil, Provincia del Guayas, el 21 de junio del 2019 en el proceso No. 09501-2018-00653, en los términos señalados en el numeral 7. de esta sentencia, en lo que guarda relación con la excepción previa de no ser responsables de las obligaciones exigidas conforme a los artículos 26 y 27 del Código Tributario y, exclusivamente en lo referente al señor Ronald Franco.

8.3. Sin costas.

8.4. Comuníquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen.

8.5. 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

El recurrente señala que en la sentencia se ha incurrido en un yerro hermenéutico sobre el alcance del art. 27 del Código Tributario, que se refiere a los límites de la responsabilidad por representación, sobre la cual esta Sala de Casación ha señalado que efectivamente responde por el valor de los bienes administrados y al de las rentas que se hayan producido durante su gestión; por tanto, la interpretación hecha por la sentencia recurrirá es errónea y se la casa, emitiéndose sentencia de mérito acorde a lo dispuesto en dicho artículo.

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL (PONENTE)

HEREDIA PROAÑO MONICA ALEXANDRA

CONJUEZA NACIONAL

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL

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

FUNCIÓN JUDICIAL

227520969-DFE

Juicio No. 09501-2020-00079

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

AUTOR/A: GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, lunes 25 de marzo del 2024, las 13h46. **VISTOS:** El Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformado por la Jueza Nacional Dra. Gilda Rosana Morales Ordóñez, Dr. José Dionicio Suing Nagua, Juez Nacional reemplazado por el Dr. Fernando Antonio Cohn Zurita y Dr. Gustavo Adolfo Durango Vela, Juez Nacional Encargado y ponente, dictan la siguiente sentencia de casación dentro de la causa No.09501-2020-00079.

1.- Antecedentes procesales

1.1. El señor Jorge Elias Wated Dahik, en calidad de gerente general de la compañía ALMACENES BUEN HOGAR E.W. CIA. LTDA., interpone acción de impugnación en contra de la Resolución No. SENAE-DDG-2019-0489-RE, dictada el 26 de noviembre del 2019 y su antecedente la Liquidación Complementaria Nro. 40407795.

1.2. El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en Guayaquil, en la audiencia preliminar, de común acuerdo con las partes procesales estableció como objeto de la controversia: *ª 1.- Establecer si el descarte del primer método de valoración fue ajustado a derecho y conforme a las normas de valoración de la Organización Mundial del Comercio (OMC) y la Comunidad Andina de Naciones (CAN); 2.- Determinar si existe violación al debido proceso en relación al derecho a la defensa de importador al no haber corrido traslado con el informe técnico DNR-DTA-JVA-VGB-0764-2019, e informe jurídico DRTG-RECG-OF-2019-281; 3.- Establecer si hay nulidad del acto administrativo impugnado al tenor de lo señalado en los artículos 104 y 105 del Código Orgánico Administrativo; 4.- Establecer si la liquidación complementaria es procedente y ajustada a derecho conforme a lo señalado en el artículo 144 del Código Orgánico de la Producción Comercio e Inversiones*º .

1.3. Mediante sentencia dictada el 26 de mayo el 2021, a las 15h55, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, se resolvió: ª *Declarar con lugar la acción de impugnación deducida por la compañía ALMACENES BUEN HOGAR E. W.*

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

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

FUNCIÓN JUDICIAL Firmado por FERNANDO ANTONIO COHN ZURITA C=EC L=QUITO CI 0911069714
DOCUMENTO FIRMADO ELECTRÓNICAMENTE

CIA. LTDA., representad por su gerente general el señor Jorge Elías Wated Dahik en contra de la Resolución No. SENAE-DDG-2019-0489-RE, emitida el 26 de noviembre del 2019 y notificada el 27 de noviembre del 2019, suscrita por el director Distrital de Guayaquil del Servicio Nacional de Aduanas del Ecuador y en consecuencia, declara la invalidez jurídica de la Resolución No. SENAE-DDG-2019-0489-RE impugnada en esta causa, así como su antecedente la liquidación complementaria No.40407795 y se ordena a la administración aduanera que una vez ejecutoriada la sentencia le devuelva a la parte actora de este proceso las garantías rendidas por el importador (ahora parte actora) dentro del reclamo administrativo de impugnación No. 196-2019. [¼]º.

1.4. El Abg. Luis Salazar Ulloa, en calidad de procurador judicial debidamente legitimado por el director Distrital de Guayaquil del SENAE, interpuso recurso de casación (fs. 819 a 821), en contra de la referida sentencia, el cual una vez calificado de oportuno por dicho Tribunal de instancia en auto de 9 de julio del 2021, a las 11h59, remitió el proceso a la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.

1.5. Mediante providencia de 12 de diciembre del 2022, las 15h43 dictado por el doctor Fernando Antonio Cohn Zurita, se admitió a trámite el recurso de casación interpuesto por la entidad **demandada**, por el caso **quinto** del art. 268 del COGEP, por **errónea interpretación** del artículo 144 del Código Orgánico para la Producción, Comercio e Inversiones (en adelante COPCI), **falta de aplicación** de artículo 2.e del Reglamento al Título de la Facilitación Aduanera Libro V del COPCI (en lo referente a la autoliquidación con carácter preliminar y sujeto a determinación en el control concurrente).

2.- Competencia

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

2.2. En virtud del sorteo de la causa realizado el 9 de junio del 2023, a las 13h25, se radicó la competencia en la Sala integrada por los doctores Rosana Morales Ordóñez, José Suing Nagua (Jueces Nacionales) y Gustavo Durango Vela (Juez Nacional Encargado y Ponente). Mediante Resolución

Nro. 003-2021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificando la continuación en el ejercicio de funciones de los Doctores José Dionicio Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; además, con Resolución Nro. 008-20221, 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 del 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los Doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua. Mediante oficio No. 635-SG-CNJ, la Doctora Paulina Aguirre Suárez, Presidenta de la Corte Nacional de Justicia llama al Doctor Gustavo Durango Vela para que asuma el despacho de la Sala Contencioso Tributaria, en reemplazo de la Doctora Ana María Crespo Santos, ratificado mediante oficio No. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero de 2021, suscrito por el Doctor Iván Saquicela Rodas, Presidente de la Corte Nacional de Justicia y avalado con Acción de Personal No. 166-UATH-2021-NB de 19 de febrero de 2021. Por delegación del Presidente de la Corte Nacional de Justicia, doctor José Suing Nagua, actúa en la presente causa el doctor Fernando Cohn, por acta de sorteo del jueves 9 de febrero de 2024, según Oficio Nro. 0155-SG-CNJ-MMV-2024 de la misma fecha.

3.- Validez procesal

3.1. 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 viernes 22 de marzo del 2024, a las 10h00.

4.- Fundamentación del recurso de casación

4.1. El órgano de la administración tributaria central, parte demandada en instancia, hoy recurrente, respecto al caso 5 del art. 268 del COGEP se funda en: por la **errónea interpretación** del art. 144 COPCI, se remite a la sentencia del Tribunal de instancia, específicamente al numeral 7.3.2) y 7.6.3) (pese a que son uno a continuación del otro) que los transcribe casi en su integridad. A continuación transcribe el artículo 144 del COPCI, y argumenta que, el Tribunal a quo sostiene de manera errada que una liquidación complementaria se podrá hacer hasta antes del pago de los tributos, entendiendo que la autoliquidación que realiza el importador son los tributos que debe pagar. Desconociendo así la

facultad determinadora que tiene la administración aduanera en el control concurrente. Es decir, que el tribunal entiende que en un aforo jamás se podría rectificar tributos a través de una duda razonable. Argumenta que, a través de la conclusión del tribunal se le da un alcance diferente a la norma. Si los jueces hubieran interpretado de una forma correcta el mencionado artículo hubiera entendido que los tributos están pagados una vez que el importador cancela la liquidación complementaria que es consecuencia de la duda razonable iniciada por la administración aduanera y no la autoliquidación, que es el pago de los presuntos tributos y que serán revisado por la administración en el acto de aforo. En consecuencia, la errónea interpretación del artículo 144 del COPCI por parte de tribunal a quo provoca que la sentencia recurrida haya sido declarada con lugar y por lo tanto a favor de la parte actora.

Respecto de la **falta de aplicación** del artículo 2 literal e) del Reglamento al libro V de la facilitación aduanera del COPCI (lo transcribe en el punto en que apoya su recurso) y alega que, el referido artículo define lo que es una autoliquidación, entendida como la ª *determinación preliminar realizada por el importador, sobre la cual se va a aplicar los tributos al comercio exterior y demás recargo (sic). Es decir, señores jueces el valor que en primer momento cancela el importador tiene el carácter de preliminar y es sobre este valor que la administración aduanera realiza la determinación de tributos en el control concurrente; en virtud de lo cual es absurdo pensar que pagando esta autoliquidación los tributos ya se encuentran pagados y por lo tanto no se puede ya emitir una liquidación complementariaº* . Agrega que, ª *si el tribunal hubiera aplicado el literal e) del artículo 2 del Reglamento del Libro V de la facilitación aduanera, sin lugar a dudas hubiera concluido que los tributos están pagados cuando el SENAE apruebe la autoliquidación u en su defecto la observe y genere la correspondiente liquidación complementaria y la misma sea pagada*º . Con esto solicita se case la sentencia dictada por el Tribunal de instancia.

4.2. Contestación al recurso de casación interpuesto por la parte actora.-

El contribuyente sostiene por su parte que, en el recurso de casación del SENAE se pretende desconocer los hechos y conclusiones que constan en la sentencia de instancia del 26 de mayo de 2021, dictada por el Tribunal de lo Contencioso Tributario de Guayaquil que, declaró como probados a efectos de justificar y llegar a su decisión los hechos constantes dentro del desarrollo de los considerandos 7.3, 7.3.1 y 7.3.2. de la sentencia recurrida. Considera el actor, que sin lugar a duda alguna, el Tribunal de instancia no desconoció la competencia y facultad que tiene la administración aduanera para aforar las mercancías conforme lo establece los arts. 140 y 212 del COPCI, sino que determinó que la emisión de la liquidación complementaria No. 40407795 se realizó una vez que ya se habían pagado los tributos al comercio exterior, esto es, el 20 de junio de 2019 (fojas 484 de autos) por lo que el SENAE debió realizar dicha determinación dentro del control posterior conforme lo

prescrito en el sexto inciso del art. 144 del COPCI. Solicita rechazar el recurso de casación de la administración aduanera y por ende, no casar la sentencia recurrida.

5.- Problema Jurídico

5.1. Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación interpuesto por la entidad pública **demandada**, por el caso **quinto** del art. 268 del COGEP, incurre en los vicios de **errónea interpretación** del art. 144 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, y en la **falta de aplicación** de art. 2 literal e) del Reglamento al Título de la Facilitación Aduanera Libro V del COPCI.

6.- Análisis del Tribunal de Casación

6.1. El recurso de casación se fundamenta en el caso 5 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 5**, contiene los denominados errores in iudicando en la sentencia, en otras palabras, la violación directa de la norma sustantiva señalada por el recurrente. En este caso, de configurarse el yerro jurídico de la sentencia ésta debe ser corregida. Este es el caso que tiene como limitante la revaloración de las pruebas y debe ser planteado a partir de los hechos probados en la sentencia. Para que se configure el mismo se requiere la presencia de dos elementos: 1) que debe haber violación directa de las normas sustantivas en la sentencia impugnada; y, 2) que la transgresión haya sido determinante en la parte resolutiva del fallo recurrido.

6.2. Precedentes doctrinarios.- El autor Luis Armando Tolosa Villabona, sostiene en su obra: Teoría y Técnica de la Casación, 2008, Bogotá-Colombia, Ediciones Doctrina y Ley Ltda. págs. 359, 361 sobre la **errónea interpretación:**

> *ª Se trata de la exégesis equivocada de la norma en su contenido mismo, independientemente de las cuestiones de hecho debatidas en la sentencia y del caso que trata de regular. La norma jurídica es la que gobierna el asunto, pero en sentido diverso, por lo tanto, yerra en el*

enfoque verdadero de ella, en su espíritu y alcances. Hay entonces insuficiencia del juicio o exceso al formularlo. El sentenciador acierta en la norma, pero falla en su verdadero significado, alejándose de su espíritu y finalidad.º

Por la falta de aplicación también alegada como vicio de la sentencia, dice:

º 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 la infracción directa típicaº , por haberlo ignorado el sentenciador o por no haberle reconocido validez, sea por desconocimiento del fallador o por abierta rebeldía contra el precepto¼º* 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 sentenciaº .*

Sobre este vicio, el autor Humberto Murcia Ballén, en la obra ªRecurso de casación civilº, Bogotá-Colombia, Ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez C. Ltda, pág. 327 sostiene que esta consiste en:

ª (¼) el juez, al dictar su sentencia, la primera investigación que debe hacer consiste en la selección de la norma aplicable, o sea determinar la existencia y validez de ésta. Será necesario entonces que considere los problemas de la ley en el tiempo y en el espacio, precisando los límites personales, temporales y espaciales de la regla jurídica (¼)º

6.3. Normas legales aplicables al caso.- Las normas que el recurrente estima infringidas son las siguientes:

Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones

ª Art. 144.- *El control aduanero se aplicará al ingreso, permanencia, traslado, circulación, almacenamiento y salida de mercancías, unidades de carga y medios de transporte hacia y desde el territorio nacional, inclusive la mercadería que entre) salga de las Zonas Especiales de Desarrollo Económico, por cualquier motivo. Asimismo, se ejercerá el control aduanero sobre las personas que intervienen en las operaciones de comercio exterior), sobre las que entren) salgan del territorio aduanero.* ***El control aduanero se realizará en las siguientes fases de conformidad con la normativa internacional control anterior, control concurrente***

y control posterior. *Para estos efectos el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador podrá solicitar información a las demás instituciones del sector público empresas públicas respecto de las personas que operen en el tráfico internacional de mercancías. Para la información requerida por el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador no habrá reserva ni sigilo que le sea oponible. Cuando una de las dos instituciones así lo requiera, el control posterior se podrá realizar mediante acciones coordinadas entre el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador y el Servicio de Rentas Internas. En caso de que como resultado del control concurrente se determinen errores en una declaración aduanera aceptada, que den lugar a diferencias a favor del sujeto activo, se emitirá una liquidación complementaria.* ***Las liquidaciones complementarías se podrán hacer hasta antes del pago de los tributos, en caso contrario se someterá el trámite a control posterior.*** *En las mismas condiciones, y siempre que no exista presunción fundada de delito, se podrán admitir correcciones a la declaración aduanera, sus documentos de soporte, excepto en los casos que establezca la normativa aduanera dictada para el efecto. En todo caso de correcciones a una declaración aduanera el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador conservará un registro de la información inicialmente transmitida o presentada, de todos los cambios que se efectúen y las servidoras o servidores públicos que intervinieren en dicho proceso*º . (negrita fuera de texto).

Reglamento al Titulo de Facilitación Aduanera del Libro V del COPCI

ª ***Art. 2.- Definiciones****- Para efecto de la aplicación del Título de la Facilitación Aduanera para el Comercio del Código Orgánico de la Producción. Comercio e Inversiones y este reglamento se establecen las siguientes definiciones: (¼)* ***e)*** *Auto liquidación. - Determinación tributaria preliminar realizada por el sujeto pasivo por el ingreso o salida de mercancías del territorio aduanero, sobre la cual se efectúa la liquidación de los tributos al comercio exterior y demás recargos*º

6.4. Caso sub judice a resolver.± Esta Sala de Casación para su ejercicio hermenéutico hace las siguientes consideraciones:

6.4.1. Debemos partir por considerar los 4 puntos objeto de la Litis, los que de manera completa lo citamos en el numeral 1.2 del presente fallo, pero en relación al vicio alegado en el recurso de casación y conforme se ha verificado el único punto resuelto fue establecer si la liquidación complementaria es procedente y ajustada a derecho conforme al art. 144 del COPCI.

6.4.2. Como se expuso anteriormente, el caso 5 esgrimido por el casacionista, debe partir de los

hechos probados en sentencia y de aquellos que no han sido controvertidos por las partes el momento procesal oportuno, tenemos como tales: 1) Que la liquidación aduanera fue pagada el 20 de junio de 2019 (foja 484) aceptada el 20 de junio de 2019 conforme se desprende de fojas 481 a 483 de las tablas procesales; 2) La liquidación complementaria No. 40407795 fue emitida el 10 de julio de 2019, es decir se la realizo´una vez que ya se habiá pagado los tributos al comercio exterior. (7.3.2 de la sentencia)

6.4.3. Con estos hechos que aparecen como probados en el fallo, es preciso observar el contenido del último inciso del artículo 144 del COPCI de cuyo contenido se desprende, en lo principal, que: 1) En caso de que como resultado del control concurrente se determinen errores en una declaración aduanera aceptada, que den lugar a diferencias a favor del sujeto activo, se emitirá una liquidación complementaria. 2) Que las liquidaciones complementarías se podrán hacer hasta antes del pago de los tributos, en caso contrario se someterá al trámite de control posterior**.**

6.4.4. El procurador fiscal del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador en su recurso de casación señala que, si los jueces interpretaban la norma infringida habrían entendido que los tributos están pagados una vez que el importador cancela la liquidación complementaria, la misma que es consecuencia de la duda razonable iniciada por la administración aduanera y no la autoliquidación, que es el pago de los presuntos tributos y que serán revisado por la administración en el acto de aforo.

6.4.5. En virtud de lo expuesto, es evidente para esta Sala Especializada de Casación que la decisión de los jueces de considerar que la liquidaciones complementarias se podrán hacer sólo hasta antes del pago de los tributos, y que el SENAE al haber realizado una liquidación de ese tipo en forma posterior al pago de los tributos realizados por el importador, lo único que demuestra es la inconformidad con la decisión judicial y no la configuración del vicio denunciado, es más, el Tribunal de instancia interpretó la norma en su sentido literal, lo que implica que no cabe aquella que pretende el recurrente, por lo tanto se desecha el vicio referente a la errónea interpretación del art. 144 del COPCI.

6.4.6. En relación al cargo de **falta de aplicación** del artículo 2 literal e) del Reglamento al libro V de la facilitación aduanera del COPCI debemos considerar lo siguiente: la norma que declara como infringida el recurrente hace referencia a la definición de autoliquidación e indica que la determinación tributaria preliminar realizada por el sujeto pasivo por el ingreso o salida de mercancías al territorio aduanero, sobre la cual se efectúa la liquidación de tributos al comercio exterior y demás

recargos. Este Tribunal de casación considera que el tribunal no tenía por qué aplicar este precepto legal porque resulta intrascendente en la parte dispositiva de la sentencia, pues ella declara la invalidez de la Resolución impugnada y su antecedente la liquidación complementaria por haberla hecho después del pago de los tributos.

7.- Decisión

7.1. Por los fundamentos expuestos, al tenor del artículo 273 del Código Orgánico General de Procesos, la Corte Nacional de Justicia, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, **ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA,** resuelve:

7.2. NO CASAR la sentencia dictada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en sede en Guayaquil, Provincia del Guayas, el 26 de mayo del 2021 en el proceso No.09501-2020-00079.

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

Las liquidaciones complementarias pueden emitirse dentro del control concurrente y antes de que el importador pague los tributos, en caso contrario la forma de determinación del Servicio Nacional de Aduanas deberá hacerlo por control posterior.

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL (PONENTE)

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL

COHN ZURITA FERNANDO ANTONIO

JUEZ NACIONAL (E) (E)

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

FUNCIÓN JUDICIAL

227595278-DFE

Juicio No. 17510-2020-00404

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, martes 26 de marzo del 2024, las 10h22. **Juez Ponente: Doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez**

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 Fernando Antonio Cohn Zurita (E), dictan la siguiente sentencia dentro de la causa No. 17510-2020-00404.

1. Antecedentes procesales

1.1. En el caso puesto en nuestro conocimiento, el señor Telémaco Andrés Suárez García, por sus propios derechos, presentó demanda en contra de la Resolución No. 117012020RREC326208 de 30 de noviembre de 2020 emitida por el Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas, mediante la cual negó el reclamo administrativo de impugnación de las Actas de Determinación de Impuesto a los Consumos Especiales de los ejercicios fiscales 2015 y 2016.

El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, estableció en la audiencia preliminar, sin objeción de las partes el siguiente objeto de la controversia: *" Determinar la validez y legalidad de la resolución No. 117012020RREC326208, emitida por el Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas; notificada el 30 de septiembre de 2020, que niega el reclamo administrativo de impugnación a las actas de determinación No. 17201924902592970, y No. 17201924902592995 emitidas a cargo del señor Telémaco Andrés Suárez García, por impuesto a los consumos especiales de enero a diciembre de los periodos fiscales 2015 y 2016, atendiendo al efecto las alegaciones y excepciones deducidas por las partes procesales" .*

1.2. En la sentencia recurrida se rechaza la demanda deducida por el señor Telémaco Andrés Suárez

JUDICIAL O FIRMADO ICAMENTE Firmado por GILDA ROSANA MORALES ORDOÑEZ C=EC L=QUITO CI 1710658640

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

FUNCIÓN JUDICIAL DOCUMENTO FIRMADO ELECTRÓNICAMENTE Firmado por FERNANDO ANTONIO COHN ZURITA C=EC L=QUITO CI 0911069714

Garcia, consecuentemente se ratifica la validez y legalidad de la Resolución No. 117012020RREC326208 de 30 de noviembre de 2020, así como de sus antecedentes, las actas de determinación tributaria No. 1720192490259297 y 17201924902592995.

1.3 El señor Telémaco Andrés Suárez García, por sus propios derechos, interpone recurso de casación contra la sentencia de 10 de marzo del 2022, las 14h53, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, dentro del juicio No. 17510-2020-00404, argumentando el caso 4 del art. 268 del " COGEP" .

1.4. Mediante auto de 16 de junio del 2023, a las 08h32, dictado por el doctor Fernando Antonio Cohn Zurita, Conjuez Nacional de la Corte Nacional de Justicia, de ese tiempo, **admitió** el recurso de casación interpuesto por el **actor**, por el caso 4 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos " COGEP" , que la sentencia incurre en el vicio de falta de aplicación del artículo 164 del COGEP, las pruebas sobre las que recae el yerro (apartado 3.1 del escrito); y las normas de derecho sustantivo transgredidas en consecuencia equivocada aplicación de los artículos 75, 78, 80 y 82 de la Ley de Régimen Tributario Interno y 198 y 262 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.

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 Fernando Antonio Cohn Zurita, en virtud del acta de sorteo de 9 de febrero 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 17510-2020-00404, efectuado por la Presidencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la

Corte Nacional de Justicia, el 3 de octubre del 2023, 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 22 de marzo de 2024 a las 11h00.

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1. El casacionista en la fundamentación del recurso argumenta que la sentencia de instancia incurre en el vicio de falta de aplicación de los preceptos para la valoración de la prueba conforme lo dispuesto en el art. 164 del COGEP que condujo a una equivocada aplicación de los arts. 75, 78, 80 y 82 de la Ley de Régimen Tributario Interno y artículos 198 y 262 de su Reglamento de Aplicación, toda vez que de manera errada se ha llegado a la conclusión que el sujeto pasivo en los períodos fiscales 2015 y 2016 comercializó productos que gravan ICE. Que en la sentencia recurrida los medios de prueba que fueron erróneamente valorados fueron los siguientes: *"**a)** Certificado de Movimiento Migratorio del señor Telémaco Andrés García, otorgado por el Ministerio de Gobierno – Migración, emitido el 03 de diciembre de 2020, suscrito por el Funcionario Fausto Illescas Villalva. (Período fiscal 2016). **b)** Fe de presentación original del escrito presentado ante la Administración Tributaria, el 19 de agosto del 2019, en el cual el abogado David Bustos, ofreciendo poder o ratificación, puso en conocimiento del SRI que el señor Telémaco Suárez se encontraba fuera del país, por lo tanto solicitó que se convoque a una nueva fecha para la lectura y revisión del acta borrador (periodo fiscal 2016). **c)** Facturas originales Nos. 002-001-0010183; 002-001-0010096; 002-001-0008997; 002-001-0008888; 002-001-0007655; 002-001-0007269; 002-001-0006249, emitidas por el contribuyente Telémaco Andrés Suárez García a diferentes consumidores. (Periodo fiscal 2015). **d)** Facturas originales Nos. 002-001-0004692; 002-001-0003540; 002-001-0005328; 002-001-0004404; 002-001-0002438; 002-001-0001695; 002-001-0001256; 002-001-0000839, emitidas por el contribuyente Telémaco Andrés Suárez García a diferentes consumidores. (Periodo fiscal 2016) **e)** Materialización No. 20201701005C01462, 20201701005C01461 y 20201701005C01460, realizada por la Notaria Vigésima del Cantón Quito, de los tres correos electrónicos a los que se adjuntan las*

fichas técnicas de las fragancias comercializadas por el contribuyente Telémaco Andrés Suárez García. (Periodos fiscales 2015 y 2016). ***f)*** *Materialización del Oficio No. ARCSA-ARCSA-DTEEMCNP-2020-0274-0 de fecha 20 de septiembre de 2020, emitido por la Dirección Técnica de Elaboración Evaluación y Mejora Continua de Normativa y Protocolos y Procedimientos de la Agencia Nacional de Regulación, Control y Vigilancia Sanitaria – ARCSA (Periodos fiscales 2015 y 2016)"* . Que respecto de las pruebas descritas en los numerales a y b, se pronuncia el Tribunal de instancia, en el literal b), del numeral 8.2.4 de la sentencia recurrida. Que de lo señalado, no se valoró en conjunto las pruebas, ya que es de conocimiento general y lógico que si una persona tiene un viaje al extranjero, debe presentarse con al menos 4 horas de anticipación, motivo por el cual, es evidente que el señor Telémaco Suárez, al momento de la notificación no tenía los medios necesarios para conocer sobre dicha notificación y el contenido del Oficio de Comparecencia DZ9-GSOOLAC19-0000002-M por ICE 2016; por ende, no pudo asistir a la revisión y lectura del Acta Borrador o autorizar a un tercero para realizar las observaciones pertinentes en dicha diligencia. Que la fe de presentación original del escrito de fecha 19 de agosto de 2019 en la cual el Abogado David Bustos puso en conocimiento a la administración sobre la ausencia del país del señor Telémaco Suárez, petición a la cual se adjuntó el " bording pass" , que claramente demostraba que el contribuyente recién tuvo conocimiento del contenido del Oficio de comparecencia DZ9-GSOOLAC19-0000002-M por ICE 2016, el 19 de agosto 2019, razón por la cual, no pudo ejercer su derecho a la defensa, en la diligencia de revisión y lectura del Acta Borrador, derecho consagrado en el literal a del numeral 7, del art. 76 de la Constitución de la República. Que resulta evidente que el yerro de la sentencia se produce en la falta da valoración de las pruebas mencionadas en líneas anteriores y el correcto uso de la sana crítica, lo que condujo a la indebida conclusión de la no existencia de vulneración del derecho a la defensa. Que respecto a las pruebas descritas en los literales c, d, e y f del numeral 3.1 del recurso; se pronuncia el Tribunal de instancia en el acápite OCHO numeral 8.3.3. Que de lo señalado en la sentencia no se ha valorado las pruebas en conjunto porque en la sentencia se individualiza cada prueba, en las facturas de los períodos fiscales 2015 y 2016 y en las Fichas Técnicas constan que los productos adquiridos y vendidos por el sujeto pasivo son FRAGANCIAS, es decir materia prima o esencia solvente. Que con relación al Oficio ARCSA-ARCSA-DTEEMCNP-2020-0274-O, emitido por la Dirección Técnica de Elaboración Evaluación y Mejora Continua de Normativa Protocolos y Procedimientos de la Agencia Nacional de Regulación Control y Vigilancia Sanitaria – ARCSA, menciona que, para la comercialización de perfumes y aguas de tocador, es necesario: *" a) Tener un establecimiento autorizado, denominado como " laboratorio" para la fabricación de dichos productos ; b) Tener un permiso de funcionamiento acorde a la categoría asignada por el Ministerio de Industrias y Productividad; y, c) Cumplir con un nivel básico de cumplimiento con la Norma de Buenas Prácticas de Manufactura"* . Que en el caso en particular, el señor Telémaco Suárez, no

cumple con ningún requisito, por lo cual no pudo haber transformado el producto convirtiéndolo en un perfume o agua de tocador; que por lo tanto, aplicando la lógica, presupuesto que prima en las reglas de la sana crítica, es evidente que en los periodos 2015 y 2016, el sujeto pasivo no comercializó perfumes o aguas de tocador. Que de lo expuesto se puede advertir que la sentencia recurrida no valoro las pruebas en su conjunto y por lo tanto omitió las reglas de la sana crítica porque: *" La apreciación de la prueba no fue en conjunto esto es la mencionada en los literales c, d, e y f del numeral 3.1 del presente escrito y al contrario el juzgador se limita a ratificar el proceso de determinación generando discrecionalidad. Es evidente que existe una extralimitación del Juzgador al considerar que los comprobantes de venta contenidos descritos en los literales c y d del numeral 3.1 pueden llegar a la conclusión " no se puede determinar que no se ha comercializado un perfume o agua de tocador" . Además, con relación la publicidad del actor la valoración de la prueba evidencia una transgresión a la lógica pues considera que un hecho conocido en el 30 de mayo del 2019 puede ser considerada de forma retroactiva y más aún que evidencia el hecho generador de un impuesto, mencionado en el acápite " CUARTO" numeral 4.2"* . Que por lo expuesto, el Tribunal de instancia no aplicó el art. 164 del COGEP, es decir, la prueba no ha sido valorada o apreciada en conjunto ni apegada a las reglas de la sana crítica. Las normas sustantivas que ha sido aplicada erróneamente.- Que a consecuencia del yerro jurídico en la valoración probatoria, en la sentencia recurrida ha aplicado erróneamente los arts. 75, 78, 80 y 82 de la Ley de Régimen Tributario Interno; y, art. 198 del Reglamento de la Ley de Régimen Tributario Interno. Que las referidas normas sustantivas identifican al impuesto, regulan el hecho generador y establecen su base imponible, que la sentencia recurrida no realiza ningún análisis, únicamente se considera " *fabrica y comercializa los productos directamente al consumidor final, utilizando su propio personal, configurándose en consecuencia, el presupuesto del artículo 82 de la Ley de Régimen Tributario Interno*" a) Contenido del acto administrativo; b) Evidencia procesal; c) Prueba práctica en la causa, al respecto adicionalmente se manifiesta que se realizó la cadena de comercialización. Por lo expuesto, solicita que se case la sentencia.

4.2. El Servicio de Rentas internas, en su contestación al recurso de casación señala, que dentro del presente fallo no se evidencia un actuar del Tribunal que contravenga las normas de la sana crítica como ha señalado el recurrente, por el contrario, se verifica que el mismo ha desarrollado un análisis en base a los anexos y la defensa correspondiente de los mismos, elementos que le permitieron arribar a conclusiones apegadas a derecho. Que la sola inconformidad del resultado de la sentencia no es motivo para alegar que se hayan dejado de aplicar preceptos jurídicos de valoración de la prueba, pues como se verifica en el fallo, este recoge un análisis coherente, lógico y en cumplimiento de las normas procesales. Que de lo expuesto se puede verificar que el Tribunal de instancia hace un análisis de todo lo ocurrido con la notificación de las actas de comparecencia No. DZ9-GSOOLAC19-0000001M

(ICE 2015), y DZ9-GSOOLAC19-0000002-M (ICE 2016), y que el contribuyente también tuvo el derecho a la legitima defensa al presentar los reparos dentro de los veinte días una vez que se le ha notificado con el Acta Borrador respectiva, en este sentido el Tribunal ha realizado un análisis lógico racional y en base a su experiencia. Que como último punto, el recurrente señala que lo que comercializa y vende son materias primas para elaboración de fragancias y aguas de tocador, que él no vende el producto terminado que quien lo transforma es el consumidor final y que además el contribuyente hoy recurrente no cumple con los requisitos para ser sujeto pasivo del impuesto. Que es importante mencionar que dentro de la sentencia el Tribunal indica que el contribuyente es sujeto pasivo del ICE, que cumple con los requisitos del hecho generador del impuesto, y que el accionante no ha logrado desvirtuar estas calidades, conforme lo expresa en su numeral 8.3.3 de su fallo, al señalar la norma aplicable (art. 75, 78, 80 y 82 de la LRTI y 198 del Reglamento a la Ley). Que no se ha producido una falta de aplicación de los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba, por lo que se solicita que no se case la sentencia.

5. Problema jurídico

Caso 4: falta de aplicación del art. 164 del COGEP, lo cual condujo a una equivocada aplicación de los arts. 75, 78, 80 y 82 de la Ley de Régimen Tributario Interno y arts. 198 y 262 del Reglamento para la aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno.

6. Análisis del Tribunal de casación

6.1. Del análisis del problema jurídico planteado.- El caso 4 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos establece: *" **Art. 268.- CASOS**.- El recurso de casación procederá en los siguientes casos: (…) **4.** Cuando se haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación delos preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba, siempre que hayan conducido a una equivocada aplicación o a la no aplicación de normas de derecho sustantivo en la sentencia o auto"* .

6.1.1. Respecto a este caso, la doctrina señala que esta causal *" … recoge la llamada en la doctrina violación indirecta, que permite casar el fallo cuando el mismo incurre en error al inaplicar, aplicar indebidamente o interpretar en forma errónea las normas relativas a la valoración de la prueba, cuando ello ha conducido a una equivocada aplicación o a la no aplicación de normas de derecho en el fallo impugnado; el recurrente en su fundamentación deberá demostrar el error de derecho en que ha incurrido el Tribunal de instancia, ya que nuestro sistema no admite la alegación del error de hecho en la valoración de la prueba, como causal de casación, ya que pertenece al llamado sistema de casación puro…"* (La Casación Civil en el Ecuador, Andrade Ubidia, Santiago, Universidad

Andina Simón Bolívar, Quito-2005, pág. 151).

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

6.1.3 Sobre la aplicación indebida el autor Luis Armando Tolosa Villabona, señala que este vicio consiste *" … es un error de selección de una norma jurídica. El juez aplica una norma que no es llamada a regular, gobernar u operar en el caso debatido. Se trata de una sentencia injusta, y el error, es error se subsunción o de aplicación. A la norma se la entiende rectamente pero se aplica a un hecho no gobernado por ella, haciéndole producir efectos que no contempla"* ; (Tolosa Villabona, Luis Armando, Teoría y Técnica de la Casación, 2008, Bogotá - Colombia, Ediciones Doctrina y Ley Ltda. pág. 359).

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

CÓDIGO ORGÁNICO GENERAL DE PROCESOS

> ***" Art. 164.- Valoración de la prueba.*** *Para que las pruebas sean apreciadas por la o el juzgador deberán solicitarse, practicarse e incorporarse dentro de los términos señalados en este Código. La prueba deberá ser apreciada en conjunto, de acuerdo con las reglas de la sana crítica, dejando a salvo las solemnidades prescritas en la ley sustantiva para la existencia o validez de ciertos actos. La o el juzgador tendrá obligación de expresar en su resolución, la valoración de todas las pruebas que le hayan servido para justificar su decisión."*

LEY DE REGIMEN TRIBUTARIO INTERNO, LRTI

> ***" Art. 75.- Objeto del impuesto.-*** *Establecer el impuesto a los consumos especiales ICE, el mismo que se aplicará de los bienes y servicios de procedencia nacional o importados, detallados en el artículo 82 de esta Ley."*

*" **Art. 78**.- **Hecho generador.-** El hecho generador en el caso de consumos de bienes de producción nacional será la transferencia, a título oneroso o gratuito, efectuada por el fabricante y la prestación del servicio dentro del período respectivo. En el caso del consumo de mercancías importadas, el hecho generador será su desaduanización.*

*" **Art. 80**.- **Sujetos pasivos**.- Son sujetos pasivos del ICE:*

1. *Las personas naturales y sociedades, fabricantes de bienes gravados con este impuesto;*
2. *Quienes realicen importaciones de bienes gravados por este impuesto; y,*
3. *Quienes presten servicios gravados."*

*" **Art. 82**.- Están gravados con el impuesto a los consumos especiales los siguientes bienes y servicios: GRUPO I TARIFA - AD VALOREM … Perfumes y aguas de tocador 20%"*

REGLAMENTO PARA APLICACION DE LA LEY DE REGIMEN TRIBUTARIO INTERNO

*" **Art. 198.- Hecho Generador**.- El hecho generador será la transferencia, a título oneroso o gratuito, de los bienes y servicios gravados con el impuesto en su presentación o prestación, al consumidor final, dentro del período respectivo. 1. Bienes nacionales y servicios. El hecho generador en el caso de consumos de bienes de producción nacional se configura en la transferencia efectuada por el fabricante y en la prestación del servicio dentro del período respectivo. 2. Bienes importados. El hecho generador en el caso del consumo de bienes importados, será su desaduanización."*

*" **Art. 262**.- Actas de determinación.- Concluido el proceso de verificación, cruce de información, análisis de las declaraciones, informes, sistemas, procesos y demás documentos se levantará la correspondiente acta borrador de determinación tributaria, en la cual, en forma motivada, se establecerán los hechos que dan lugar a la determinación de valores a favor del Fisco por concepto de impuestos, intereses, multas y recargos aplicables, o de valores a favor del sujeto pasivo. (…) El acta borrador de determinación tributaria será*

revisada por el funcionario responsable del proceso de determinación conjuntamente con el sujeto pasivo, para lo cual la Administración Tributaria dispondrá su comparecencia mediante oficio debidamente notificado al sujeto pasivo. Durante la comparecencia se entregará al contribuyente un ejemplar del acta borrador correspondiente y la Administración Tributaria explicará las diferencias encontradas, los cálculos efectuados y los fundamentos de hecho y de derecho expuestos en el acta de determinación, finalizado lo cual se levantará un acta en la que se sentará razón de la comparecencia, y de darse el caso, se expondrán las observaciones efectuadas por el sujeto pasivo; la elaboración de esta acta seguirá el procedimiento establecido en el artículo referente a requerimientos de información dentro de un proceso de determinación tributaria.

(…).”

6.3 Para que proceda el caso 4, el error debe ser manifiesto, evidente y trascendente, porque *“… si bien es cierto que la Casación debe ceñirse al control del derecho, tal premisa no ha de extremarse ante un desafortunado juicio de hecho… Hemos buscado un adecuado punto de equilibrio, un registro intermedio: en general un no a los hechos, pero sí a su examen y consideración cuando el desvío de lo juzgado, por acaso, en el núcleo de la prueba, tiene gruesas fallas lógicas y la evaluación de los medios ha llevado a resultados insostenibles (absurdo y/o arbitrariedad), desvirtuándose el sentido de la misma, supuestos en que la revisión deviene insoslayable para que la solución jurídica sea correcta y, a cabo, también justa.”* (Augusto Mario Morello; La Casación un modelo intermedio eficiente, Editorial Abeledo Perrot, 2da. Edición actualizada, Buenos Aires Argentina, 2000, páginas 35 y 36).

6.4 Para demostrar el vicio al amparo del caso cuarto del art. 268 del COGEP, tratándose de un yerro de derecho en norma de valoración de prueba, debe seguirse la línea jurisprudencial de esta Sala en la construcción de la proposición jurídica: **1.**- Identificación en forma precisa del medio de prueba que a su juicio ha sido erróneamente valorado en la sentencia; **2**.- La determinación con precisión de la norma procesal sobre valoración de prueba que ha sido transgredida; **3**.- La demostración con lógica jurídica en qué forma cómo ha sido violada la norma sobre valoración del medio de prueba respectivo; y, **4.**- La identificación de la norma sustantiva o material que ha sido aplicada erróneamente o que no ha sido aplicada a consecuencia del yerro en la valoración probatoria.

6.5 Así tenemos dentro de esa enumeración y en ese orden que: **1**. El recurrente señala que las pruebas que no han sido valoradas son: *“**a)** Certificado de Movimiento Migratorio del señor Telémaco Andrés*

García, otorgado por el Ministerio de Gobierno – Migración, emitido el 03 de diciembre de 2020, suscrito por el Funcionario Fausto Illescas Villalva. (Período fiscal 2016). ***b)*** *Fe de presentación original del escrito presentado ante la Administración Tributaria, el 19 de agosto del 2019, en el cual el abogado David Bustos, ofreciendo poder o ratificación, puso en conocimiento del SRI que el señor Telémaco Suárez se encontraba fuera del país, por lo tanto solicitó que se convoque a una nueva fecha para la lectura y revisión del acta borrador (periodo fiscal 2016).* ***c)*** *Facturas originales Nos. 002-001-0010183; 002-001-0010096; 002-001-0008997; 002-001-0008888; 002-001-0007655; 002-001-0007269; 002-001-0006249, emitidas por el contribuyente Telémaco Andrés Suárez García a diferentes consumidores. (Periodo fiscal 2015).* ***d)*** *Facturas originales Nos. 002-001-0004692; 002-001-0003540; 002-001-0005328; 002-001-0004404; 002-001-0002438; 002-001-0001695; 002-001-0001256; 002-001-0000839, emitidas por el contribuyente Telémaco Andrés Suárez García a diferentes consumidores. (Periodo fiscal 2016)* ***e)*** *Materialización No. 20201701005C01462, 20201701005C01461 y 20201701005C01460, realizada por la Notaria Vigésima del Cantón Quito, de los tres correos electrónicos a los que se adjuntan las fichas técnicas de las fragancias comercializadas por el contribuyente Telémaco Andrés Suárez García. (Periodos fiscales 2015 y 2016).* ***f)*** *Materialización del Oficio No. ARCSA-ARCSA-DTEEMCNP-2020-0274-0 de fecha 20 de septiembre de 2020, emitido por la Dirección Técnica de Elaboración Evaluación y Mejora Continua de Normativa y Protocolos y Procedimientos de la Agencia Nacional de Regulación, Control y Vigilancia Sanitaria – ARCSA (Periodos fiscales 2015 y 2016)"* . **2.** Que la norma sobre valoración probatoria que ha sido violentada, por falta de aplicación es el art. 164 del COGEP. **3.** Que, no se valoró en conjunto las pruebas, lo que llevó a una aplicación indebida de los arts. 75, 78, 80 y 82 de la Ley de Régimen Tributario Interno y arts. 198 y 262 del Reglamento para la aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno. - De esto, se observa que el recurso de casación planteado, cumple con los parámetros de la construcción formal de la proposición, por lo que ahora, corresponde verificar si se configura el vicio alegado.

6.6 El casacionista argumenta que el certificado de movimiento migratorio y la Fe de presentación original del escrito presentado ante la Administración Tributaria, el 19 de agosto del 2019, en el cual el abogado David Bustos, ofreciendo poder o ratificación, puso en conocimiento del SRI que el señor Telémaco Suárez se encontraba fuera del país, solicitando que se convoque a una nueva fecha para la lectura y revisión del acta borrador, no fueron valoradas en su conjunto en el considerando 8.2.4 literal b) de la sentencia.

Así, verificado el fallo recurrido, se tienen que *"* ***8.2.4.-*** *En este orden de ideas, en ejercicio del control de legalidad …, este tribunal advierte:* ***a)*** *De la revisión del acto impugnado, éste*

*señala en su numeral 1.2. que efectivamente, mediante oficio No. DZ9-GSOOLAC19-00000001-M notificado el 13 de junio de 2019, se dispuso la comparecencia del actor para el 14 de junio de 2019 a efectos de revisar el acta borrador de determinación No. DZ9-GSOADBC19-00000001-M (ICE 2015), a la cual no compareció, por lo que el 17 de junio de 2019 se le notificó el oficio de entrega del acta borrador de determinación por no comparecencia a revisión No. DZ9-GSOOAEC19-00000001-M. Asimismo, en el acto impugnado, la Administración Tributaria sostiene que " 1.3. (…) dentro del plazo de los veinte días previstos en el artículo 262 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, el señor SUÁREZ GARCÍA TELÉMACO ANDRÉS presentó varios escritos en calidad de reparos al Acta Borrador de Determinación No. DZ9-GSOADBC19-00000001-M" . Ahora bien, de la revisión detenida del proceso, se observa que la notificación del oficio de comparecencia DZ9-GSOOLAC19-0000001-M (ICE 2015), **se realizó el 13 de junio de 2019**, conforme consta evidenciado en el acta de determinación tributaria No. 17201924902592970 de 26 de noviembre de 2019 (fs. 202 a 222) antecedente de la resolución impugnada, así como de la prueba practicada por la Administración Tributaria constante en el medio magnético (CD de fojas 279, carpeta 1 de 6), razón de notificación de la que se desprende la siguiente información: que la misma se la realizó al " contribuyente" , en " observación: oficina JAITEL perfumería.- No quiere recibir el contribuyente" ; además, en la parte del formulario de notificación en la que se lee: " En vista de que el interesado, persona que recibe en ausencia del principal, se negare, no pudiere o no quisiere firmar, se deja constancia de tal hecho y de la notificación con firma de un testigo" , consta la firma del señor " Santiago Calvopiña / cédula 172194601-3" (testigo).-*

b) *Por otra parte, y a fin de verificar las deficiencias alegadas por el actor respecto de la notificación del oficio de comparecencia DZ9-GSOOLAC19-0000002-M (ICE 2016) constante a fojas 41 de los autos, la razón del notificador de la Administración Tributaria, también subraya " En vista de que el interesado, persona que recibe en ausencia del principal, se negare, no pudiere o no quisiere firmar, se deja constancia de tal hecho y de la notificación con firma de un testigo" , y consta la firma del testigo " Carlos Gallardo con cédula 171776147-0" , observaciones " oficina B" ; **notificación realizada el 14 de agosto de 2019**, a efectos de que como se señala en el oficio en mención, el actor comparezca ante la Administración Tributaria el 16 de agosto de 2019. Sobre esta notificación (del oficio de*

comparecencia DZ9-GSOOLAC19-0000002-M - ICE 2016), cabe señalar que si bien el actor ha practicado como prueba de su parte el movimiento migratorio (fs. 42 a 44) del que se desprende una salida del país que data de fecha 14 de agosto de 2019 - día que coincide con el de la notificación del oficio de comparecencia DZ9-GSOOLAC19-0000002-M (ICE 2016), de ello, no se puede tener la convicción de si, a la hora en que consta en la razón de notificación de la Administración Tributaria (del oficio de comparecencia DZ9-GSOOLAC19-0000002-M por ICE 2016), esto es, a las 13h30 del 14 de agosto de 2019, el actor efectivamente haya estado ausente del país. En este orden de ideas, este tribunal evidencia con claridad meridiana, que las notificaciones de los oficios de comparecencia a la revisión de las actas borrador de determinación tributaria, descritos en líneas precedentes, de acuerdo al notificador de la Administración Tributaria, que dan fe pública de las actuaciones realizadas, evidencian que el contribuyente fue ubicado -a efectos de ser notificado- en su lugar de trabajo, más, estando al contenido de las razones de notificación, que dan fe pública de las actuaciones realizadas, se advierte que éste – el contribuyente- se negó a recibir los oficios en cuestión. (…) Así, mal pueden desconocer estos juzgadores la información contenida en las referidas razones de notificación, que da fe pública de la actuación de la Administración, frente a la alegación del actor de que las mismas fueron " abandonadas" en su lugar de trabajo del actor, lo cual, dicho sea de paso, no ha sido demostrado en la tramitación de esta causa.

Por otra parte, el artículo 108 del Código Tributario, norma al amparo de la cual el Servicio de Rentas Internas actuó, dispone: " Notificación personal.- La notificación personal se hará entregando al interesado en el domicilio o lugar de trabajo del sujeto pasivo, o de su representante legal, o del tercero afectado o de la persona autorizada para el efecto, original o copia certificada del acto administrativo de que se trate o de la actuación respectiva. La diligencia de notificación será suscrita por el notificado. Si la notificación personal se efectuare en el domicilio de las personas mencionadas en el inciso anterior; y el notificado se negare a firmar, lo hará por él un testigo, dejándose constancia de este particular. Surtirá los efectos de la notificación personal la firma del interesado, o de su representante legal, hecha constar en el documento que contenga el acto administrativo de que se trate, cuando éste hubiere sido practicado con su concurrencia o participación. Si no pudiere o no quisiere firmar, la notificación se practicará conforme a las normas generales." , en tanto que las normas del COGEP, referidas por el actor como aplicables al caso, guardan relación con la

ritualidad de los procesos judiciales, no administrativos. En este orden de ideas, la intervención del defensor del actor el 19 de agosto de 2019 (en relación con el oficio de comparecencia DZ9-GSOOLAC19-0000002-M (ICE 2016) solicitando el diferimiento de la comparecencia de su defendido, cuando la presencia del señor Telémaco Suárez fue requerida para el 16 de agosto de 2019, resulta efectivamente extemporánea, como lo expresa la Administración Tributaria en el acto impugnado. Considerando lo evidenciado y analizado por este tribunal en líneas precedentes, no se encuentra demostrada la afectación del derecho a la defensa del actor, tanto más que éste, conforme lo prevé el artículo 262 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno ha comparecido a presentar observaciones a las actas borrador de determinación tributaria No. DZ9-GSOOAEC19-00000002-M (ICE 2015) y No. DZ9-GSOOAEC19-00000002-M (ICE 2016), notificadas el 17 de junio de 2019 y 20 de agosto de 2019 respectivamente, no sólo dentro de los veinte días que la Administración señala como notificadas las mismas, sino incluso, dentro de los veinte días que, para el caso del acta borrador de determinación tributaria del ICE 2015, señala el actor expresamente se ha dado por notificado el 26 de junio de 2019; en tanto que respecto del acta borrador por ICE 2016, reconoce expresamente fue notificado de forma electrónica el 21 de agosto de 2019 en el buzón del contribuyente; repararos a las actas borrador de determinación No. DZ9-GSOALSC19-00000001-M (ICE enero a diciembre 2015) y No. DZ9-GSOALSC19-00000001-M (ICE enero a diciembre 2016) respecto de las cuales, el actor ha ejercido su derecho a la defensa con la presentación de los escritos de 12 de julio de 2019 y de 13 de septiembre de 2019, respectivamente (fs. 203 y vta.; fs. 183). Bajo las consideraciones realizadas, las alegaciones del actor en este punto, no prosperan". (el subrayado es de esta Sala de Casación).

6.7 De lo expuesto se verifica en primer lugar, que el Tribunal *A quo* sí valoro las pruebas denunciadas en detalle y en conjunto con los demás elementos probatorios, como son las notificaciones realizadas tanto de la fecha para comparecencia, como de los descargos presentados al acta borrador, entre otros, relacionando la razón sentada en la notificación del oficio de comparecencia DZ9-GSOOLAC19-0000002-M (ICE 2016) con la norma aplicable al caso, junto con las demás pruebas aportadas, entre las cuales también consta el escrito ingresado por el abogado del accionante, llegando a concluir que, de la revisión del certificado de movimiento migratorio, *" … no se puede tener la convicción de si, a la hora en que consta en la razón de notificación de la Administración Tributaria (del oficio de*

comparecencia DZ9-GSOOLAC19-0000002-M por ICE 2016), esto es, a las 13h30 del 14 de agosto de 2019, el actor efectivamente haya estado ausente del país" ; lo cual es señalado en virtud de que en el movimiento migratorio no se establece la hora de salida del país. En lo que respecta a la valoración del escrito presentado por el abogado del actor el Tribunal señala que " *En este orden de ideas, la intervención del defensor del actor el 19 de agosto de 2019 (en relación con el oficio de comparecencia DZ9-GSOOLAC19-0000002-M (ICE 2016) solicitando el diferimiento de la comparecencia de su defendido, cuando la presencia del señor Telémaco Suárez fue requerida para el 16 de agosto de 2019, resulta efectivamente extemporánea, como lo expresa la Administración Tributaria en el acto impugnado*" .

Comprobado entonces que existió valoración de las pruebas precisadas por el recurrente, con lógica y de manera conjunta con otras pruebas y no aisladamente como lo afirma el casacionista, esta Sala no advierte que exista falta de aplicación del art.164 del COGEP, al contrario, se aplicó la sana crítica de los juzgadores al valorar la prueba en conjunto, llegando a conclusiones verosímiles que se sustentan justamente en la valoración realizada y en las normas que aplicaron para el efecto.

6.8 En lo referente a las pruebas detalladas en los numerales c, d, e, y f; el casacionista determina que el Tribunal se pronuncia en el numeral 8.3.3: " ***8.3.- RESPECTO A LA INEXISTENCIA DEL HECHO GENERADOR DEL ICE DURANTE LOS PERIODOS FISCALES 2015 y 2016.- 8.3.1.-*** *Analizando las alegaciones de las partes procesales, se tiene que, por una parte, el actor señala que no es sujeto pasivo del impuesto a los consumos especiales de los meses de enero a diciembre de los ejercicios fiscales 2015 y 2016, pues el producto que comercializó no fue un perfume –gravado con ICE- como sostiene la Administración Tributaria, sino que la actividad que desarrolló en los periodos determinados fue la de personalización y venta de materia prima, a través de la comercialización de fragancias, envases, alcohol, base de crema, base de jabón, cremas, entre otros; comercializado conforme los requerimientos de sus clientes, que escogían variedad de aromas, fragancias fabricadas con la extracción de aceites esenciales y los usos que a ellas puedan darse, siendo su cliente quien creaba su propia fórmula, escogía el empaque de acuerdo con su necesidad, pues no es un producto terminado. Por otra parte, la Administración Tributaria sostiene que lo que la determinación tributaria se practicó respecto exclusivamente respecto de aquellos productos que fueron comercializados por el*

actor evidenciados como perfumes / aguas de tocador.(…) ***8.3.3.****- Ahora bien, considerando el contenido del acto administrativo impugnado, la evidencia procesal, y la prueba practicada en esta causa, es pertinente indicar que la determinación realizada al actor ha considerado la propia información presentada por éste en sede administrativa, ha analizado la cadena de comercialización, en la que el actor es la " última etapa" , quien fabrica y comercializa los productos directamente al consumidor final, utilizando su propio personal, configurándose en consecuencia, el presupuesto del artículo 82 de la Ley de Régimen Tributario Interno. En este orden de ideas, el actor practicó varias facturas (fs. 46 a 60 del proceso), correspondientes a los periodos fiscales 2015 y 2016, a efectos de demostrar que lo que comercializa es " materia prima" , mas, lo que se evidencia de aquello es que en las facturas en cuestión, existen referencias como por ejemplo: " POLY 50ML" , " DAMIER 100ML" , " SISSY50 ML" ; " PA-4C" ; " LIBERTY 50 ML" ; entre otros, y en algunos de los casos se hace constar -en los mismos comprobantes de venta- " ESENCIA SOLVENTE" , con una identificación de " precio unitario" de USD. 0,89 y en todas las facturas que consta dicha referencia de " ESENCIA SOLVENTE" , consta el valor USD. 0,00 (solo, o de forma adicional al mencionado valor de USD. 0,89); sin que de ello se pueda determinar que no se ha comercializado un perfume o agua de tocador como lo sostiene la Administración Tributaria. Lo referido, sumado a que incluso, la publicidad del propio actor identifica como " perfumes y aguas de tocador" el producto final comercializado. Es del caso señalar también, que el actor en su demanda ha argumentado cuestiones técnicas de la naturaleza de los productos que comercializa como supuestas materias primas, más aquello, por su misma naturaleza, debió haber sido demostrado de manera objetiva, sin que los conceptos técnicos en relación, esgrimidos en la demanda bajo el análisis propio del actor, desvirtúen las presunciones de legitimidad del acto administrativo impugnado, que glosó las diferencias determinadas de manera motivada, contraponiendo de manera detallada los argumentos fácticos y legales aplicables al caso, los valores que se desprenden a través de análisis de las ventas efectuadas por el actor y las constataciones del modo de negocio, resultando necesario señalar que en la demanda no se formularon alegaciones de ninguna índole, con relación al cálculo del ICE efectuado por la Administración Tributaria. Es de precisar además, que la Administración Tributaria, ha ejercido su facultad determinadora contemplada en el artículo 68 del Código Tributario, dentro del ámbito tributario, que es lo que le compete, y que la regulaciones sanitarias y técnicas emitidas para el funcionamiento y*

desarrollo del negocio/ actividad comercial del actor, y otros, establecidas en la normativa sanitaria y que competen a la Agencia Nacional de Regulación, Control y Vigilancia Sanitaria –ARCSA-, adscrita al Ministerio de Salud Pública, de modo alguno limitan sus competencias en dicho ámbito tributario". (el subrayado es de esta Sala de Casación).

6.9 De la cita que antecede, también resulta claro que el Tribunal A quo sí valoro las facturas y las fichas técnicas de las fragancias, presentadas como prueba, y de dicha valoración concluyó que estos documentos no permiten determinar que no se haya comercializado un perfume o agua de tocador, a más de que la publicidad del propio actor identifica como " perfumes y aguas de tocador" el producto final comercializado. Respecto a las fichas técnicas de las fragancias y las disposiciones del ARCSA, determina el Tribunal que las *" regulaciones sanitarias y técnicas emitidas para el funcionamiento y desarrollo del negocio/ actividad comercial del actor, y otros, establecidas en la normativa sanitaria y que competen a la Agencia Nacional de Regulación, Control y Vigilancia Sanitaria –ARCSA-, adscrita al Ministerio de Salud Pública, de modo alguno limitan sus competencias en el ámbito tributario".* Nuevamente, se constata que existe valoración en conjunto de las pruebas alegadas y practicadas, no en la forma que esperaba la parte recurrente, pero bajo la sana crítica de los juzgadores, y que, esta Sala no observa que sea irracional o que atente contra la lógica o el ordenamiento jurídico la valoración efectuada en instancia, de forma que pueda tener cabida el caso reprochado.

6.10 Existiendo aplicación de la sana crítica y valoración en conjunto de la prueba acusada por el recurrente, no se observa que exista falta de aplicación del art. 164 del COGEP, consecuentemente, al no existir el error de derecho en la norma de valoración probatoria, el vicio no prospera y se lo rechaza.

7. Decisión

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

7.2. No casar la sentencia de 10 de marzo del 2022, las 14h53, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha; dentro

del juicio No. 17510-2020-00404.

7.3. La parte recurrente no ha rendido la caución dispuesta en el art. 271 del COGEP.

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

7.5. Sin costas.

7.6 Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen

Resolución de fácil comprensión

No se configura el caso 4 del art. 268 del COGEP, pues existe valoración conjunta de la prueba denunciada, utilizando la sana crítica de los juzgadores, como se evidencia del fallo recurrido. No existe valoración absurda.

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL (PONENTE)

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL

COHN ZURITA FERNANDO ANTONIO

JUEZ NACIONAL (E) (E)

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

Mgs. Jaqueline Vargas Camacho
DIRECTORA (E)

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

www.registroficial.gob.ec

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.