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

SENTENCIAS, RESOLUCIONES, JUICIOS Y AUTOS

J01501-2014-0122, J17751-2012-0097, J09501-2019-00436, J09501-2019-00344, J09501-2018-00641, J17510-2018-00025, J01501-2019-00052

Año III - Nº 462 - 100 páginas
Quito, viernes 26 de julio de 2024

FUNCIÓN JUDICIAL

173677755-DFE

Juicio No. 01501-2014-0122

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

AUTOR/A: MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, viernes 8 de abril del 2022, las 11h01. **VISTOS.-**

A S U N T O

Resolver el recurso de casación interpuesto por la abogada Tatiana Loyola Ochoa, procuradora del Director Zonal 6 del Servicio de Rentas Internas, en contra de la sentencia emitida el 08 de septiembre del 2017, a las 14h45, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el la ciudad de Cuenca, Provincia del Azuay, dentro del juicio No. 01501-2014-0122, accionado por compañía EXPORCOBRES S.A., en contra de la Resolución No. 101012014RREC022005 que atendió el reclamo administrativo formulado en contra del Acta de Determinación N° 1420140100035 por Impuesto a la Renta y Anticipos del ejercicio económico 2011.

1. ANTECEDENTES

1.1 De la sustanciación del recurso de casación.- A la presente sentencia de casación, le han antecedido los siguientes actos procesales, que denotan su validez:

1.1.1 Mediante auto del 16 de junio de 2020, a las 10h15, el doctor Paul Alejandro Rengel Maldonado, en su calidad de Conjuez de esta Sala, admitió a trámite el recurso de casación interpuesto, por la causal primera del art. 3 de la Ley de Casación.

1.1.2 Mediante escrito de 23 de junio del 2020 las 15h30, 16 de noviembre del 2020 a las 13h48, la compañía EXPLORCOBRES S.A., presenta contestación al recurso de casación, propuesto por la Autoridad Tributaria.

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

FUNCIÓN JUDICIAL DOCUMENTO FIRMADO ELECTRÓNICAMENTE 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

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

2.1 De la jurisdicción y competencia.- Este Tribunal Especializado es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación, en virtud de la 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 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional; y, 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.

Y en atención a lo previsto en los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador; 185 segunda parte numeral 1 del Código Orgánico de la Función Judicial; y, numeral 2 del artículos 201 del Código Orgánico de la Función Judicial reformado por mandato de la Disposición Reformatoria Segunda número 4 del Código Orgánico General de Procesos y artículo 1 de la Ley de Casación.

2.2 De la validez procesal.- En la tramitación del presente recurso extraordinario de casación, se han observado las solemnidades inherentes a esta clase de recursos, por lo que no existe nulidad alguna que declarar.

2.3 Del contenido de la sentencia impugnada con relación al objeto del presente recurso de casación.- En la sentencia recurrida se resuelve aceptar parcialmente las pretensiones formuladas por el representante legal EXPLORCOBRES S.A., en contra del acto administrativo contenido en el Acta de Determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 No. 1420140100035 emitida con fecha 26 de marzo de 2014 y de la Resolución Administrativa No. 101012014RREC022005 de fecha 30 de septiembre de 2014.

2.4 Fundamentación del recurso.- En el recurso se sostiene que en la sentencia de instancia se aplica indebidamente el numeral 9) del artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno cuando en los

numerales 5.1.2., 5.1.3 y 5.3.4 del fallo, al analizar la prueba pericial solicitada por la Administración Tributaria, manifiestan que se ha desvanecido la glosa por la suma de $ 72.056,77, esto es, el valor total que habría establecido como diferencia por no haber entregado información correspondiente a sueldos y salarios.

El recurrente, afirma que dentro del proceso de auditoría y en lo referente a roles del año 2010 se revisó el valor de USD $ 72.056,77 y que el total aportado según planillas de aportes al IESS alcanza únicamente a USD $ 53.293,81 lo cual determina una diferencia de $ 18.762,96, diferencia respecto de la cual la perito señala en su informe que no existe sustento documental, a pesar de lo cual el Tribunal decide darle una explicación propia a su existencia y deducibilidad, aduciendo que resulta explicable por cuanto en el sistema de remuneración que rige en el Ecuador, los trabajadores a más de los salarios normales, tienen derecho a fondo de reserva, décimo tercero y décimo cuarto sueldo, a la vez que señalan que en el caso concreto del fondo de reserva este pudo haber sido aportado a la cuenta individual del trabajador del Seguro Social o directamente al beneficiario en cuotas mensuales, que igual cosa sucede con los otros sueldos adicionales, por tal razón el Tribunal A quo considera que tal gasto está identificado con la actividad económica de la empresa y que a pesar de que no se encuentra respaldado con la planilla de aportes al Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, concluye que el gasto es deducible y por ende amortizable.

Que el Tribunal de instancia no aplica lo dispuesto en el numeral 1 del artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno, puesto que acepta la deducibilidad del gasto, a pesar de no existir documentación alguna que lo sustente. Que el vicio alegado, fue determinante en la parte dispositiva de la sentencia, puesto que el Tribunal concluyó que el gasto era deducible, aceptando la demanda planteada en este punto por la actora, dejando sin efecto la diferencia determinada. Sostiene que el Tribunal en su sentencia al referirse a la cuenta No. 11902.011 Logistic, que incluye los registros de las cuentas 71.101.001 ª Distance Sholl° 71.101.0002 Scorlarship Program°.- 71.402.001 ª Cultural & Social Contribution° y 71.402.003 en el considerando 5.1.3, interpreta erróneamente, por cuanto el Tribunal en su sentencia al referirse a lo dispuesto en el inciso primero del Art. 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno señala que se debe demostrar los gastos con facturas, comprobantes, retenciones, entre otros, al analizar la razón de ser de la glosa considera que uno de los aspectos a ser verificados es la pertinencia del gasto, la cual se estructura demostrando según lo establece el Tribunal A quo con la existencia de los convenios suscritos con la Escuela Superior del Chimborazo por cuanto la presentación de los mismos permitía establecer que los gastos registrados en las cuentas ª Distance School° y ª Scolarship Program°, son parte de las obligaciones contraídas por la actora como parte del Proyecto de Capacitación al que se obligó, razón por la cual manifiesta que son los convenios los que establecen las obligaciones recíprocas vinculadas básicamente con la formación académica de los

estudiantes nativos de la región, para finalmente concluir que este es el único documento que sustenta el gasto sin que por lo tanto se requiera necesariamente de una factura o nota de venta. Sostiene que la violación directa con respecto a lo dispuesto en el inciso primero del Art. 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno, al realizar una errónea interpretación de la misma, fue determinante en la parte dispositiva de la sentencia, puesto que el Tribunal concluyó que el gasto se encontraba respaldado con la existencia del Convenio con la Escuela Superior de Chimborazo y que no era necesaria la existencia de comprobantes de venta y retención. Por todo lo expuesto solicita se case la sentencia recurrida.

2.5 Problema jurídico planteado.- CAUSAL PRIMERA: Aplicación indebida del numeral 9) del Art. 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno y falta de aplicación del numeral 1) del Art. 10 de la norma ibídem en los numerales 5.1.2, 5.1.3 y 5.3.4 del fallo recurrido; y, errónea interpretación del inciso primero del artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno en el numeral 5.3.5 del fallo de instancia.

3. ANÁLISIS Y RESOLUCIÓN DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO

3.1 Del análisis del problema jurídico planteado.- El recurso de casación interpuesto se fundamenta en la causal primera del art. 3 de la Ley de Casación que establece: ª*Art. 3.- CAUSALES.-¼ 1ra. Aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, en la sentencia o auto, que hayan sido determinantes en su parte dispositivaº* . Este caso se refiere a la violación directa de la Ley, tiene como limitante la revaloración de las pruebas y debe ser planteada a partir de los hechos probados en la sentencia.

3.2 La *aplicación indebida* constituye un error por parte del Juez al seleccionar una norma jurídica y aplicarla a un caso específico, cuyo fondo no se regula por dicha norma. La *falta de aplicación* ocurre cuando se deja de aplicar un precepto legal por haberlo ignorado el sentenciador o por no haberle reconocido validez, y, la *errónea interpretación*, cuando se yerra en el enfoque verdadero de la norma, en su espíritu y alcances.

3.3 El recurrente manifiesta en su recurso que se ha violentado la siguiente norma:

LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO

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

aplicarán las siguientes deducciones:

***1.-** Los costos y gastos imputables al ingreso, que se encuentren debidamente sustentados en comprobantes de venta que cumplan los requisitos establecidos en el reglamento correspondiente; **(¼) 9.-** Los sueldos, salarios y remuneraciones en general; los beneficios sociales; la participación de los trabajadores en las utilidades; las indemnizaciones y bonificaciones legales y otras erogaciones impuestas por el Código de Trabajo, en otras leyes de carácter social, o por contratos colectivos o individuales, así como en actas transaccionales y sentencias, incluidos los aportes al seguro social obligatorio; también serán deducibles las contribuciones a favor de los trabajadores para finalidades de asistencia médica, sanitaria, escolar, cultural, capacitación, entrenamiento profesional y de mano de obra¼. Las remuneraciones en general y los beneficios sociales reconocidos en un determinado ejercicio económico, solo se deducirán sobre la parte respecto de la cual el contribuyente haya cumplido con sus obligaciones legales para con el seguro social obligatorio cuando corresponda, a la fecha de presentación de la declaración del impuesto a la renta, y de conformidad con la ley...º*

3.4 El invocar la causal primera del art. 3 de la Ley de Casación, conlleva a que la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia verifique en primer lugar los hechos probados en instancia, para luego proceder a constatar si los juzgadores aplicaron las normas legales que corresponde a esos hechos.- Así, de los numerales del fallo recurrido que han sido referidos por el casacionista para fundamentar los vicios alegados, se observan los siguientes hechos probados: **i) Respecto a la aplicación indebida y a la falta de aplicación de los numerales 9 y 1 del art. 10 LRTI, respectivamente, se constatan los siguientes hechos probados:** *ª ¼para que la tutela jurídica del Estado sea efectiva, la carga de la prueba debe orientarse a demostrar los hechos y afirmaciones que respaldan los respectivos derechos invocados, en este caso por el actor, respecto a la procedencia de los gastos relacionados en primera instancia con el cumplimiento de las prestaciones a la Seguridad Social, para que proceda el denominado gasto de nómina; así como para acreditar tanto el carácter de necesarios para la obtención de ingresos, como el respaldo legal y formal contenido en la documentación que acredite la realización de tales transacciones relacionadas con el cumplimiento del Plan de Manejo Ambiental 2010¼5.3.4 (¼) En caso de la especie, con la documentación y las informaciones constantes en las experticias queda en claro que el contribuyente presentó documentación suficiente que acredita el pago de sueldos salarios y otras remuneraciones, sobre las que se aportaron al Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, con lo que*

*se cumple el presupuesto legal enunciado en esta sentencia para la procedencia de la deducibilidad del gasto. Si bien la señora perito sugerida por la Administración Tributaria, señala que existen diferencias entre los registros de los sustentos contables del gasto y el monto de la aportación al IESS, tal diferencia resulta explicable por el sistema de remuneración que rige en el régimen laboral ecuatoriano, en el que el trabajador a más de los salarios normales, tiene derecho a fondo de reserva, décimo tercer y décimo cuarto sueldo, cuyo cálculo se realiza conforme establece el Código de Trabajo, pagos que en el primer caso, esto es del fondo de reserva, puede ser aportado a la cuenta individual del trabajador del Seguro Social o directamente al beneficiario en cuotas mensuales (Disposición Transitoria Primera de la Ley para el pago mensual del Fondo de Reserva y Régimen Solidario de Cesantía por parte del Estado), igual sucede con los otros sueldos adicionales, aspectos de la relación salarial que no ha sido analizado ni en el acta de determinación, ni en los informes periciales, por lo que el Tribunal llega a la convicción, que tal gasto está identificado con la actividad económica de la empresa y se encuentra debidamente respaldado con las planillas de aportes al Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, consecuentemente que corresponde a un gasto deducible por ende amortizable, conforme a los presupuestos señalados en esta sentencia, por lo que se da de baja las glosas que corresponde las cuentas señaladas en este acápite*º. **ii) Respecto a la errónea interpretación del primer inciso del art. 10 LRTI:** *ª (¼) La Sala considera que frente a la motivación de la glosa levantada por la Administración sobre este rubro, el análisis pericial cuya apreciación objetiva de los registros que corresponden a las dos cuentas estudiadas aporta indubitables elementos de juicio para el pronunciamiento del Tribunal, advertido que el informe pericial constituye un documento que auxilia al Juez para tomar su decisión respecto a materias técnicas y en este caso contables, y que además en el análisis la Administración no ha considerado que son los convenios los que establecen las obligaciones recíprocas de las partes, particularmente en becas para formación académica de estudiantes nativos de la región en la que se desarrolla el Proyecto y desarrollo organización, cuyas prestaciones mutuas están definidas e individualizadas en cada uno de los acuerdos constantes en el documento que lo contiene, y por lo tanto no requiere necesariamente de una factura o nota de venta, como señala la perito, para justificar la realidad del gasto, en esta razón se deja sin efecto la glosa levantada y que corresponde a las cuentas ª Distance Schoolº y ª Scolaship Programº .*

3.5. Respecto a la aplicación indebida y a la falta de aplicación de los numerales 9 y 1 del art. 10 LRTI, considerando los hechos probados, que se entienden son aceptados por las partes procesales cuando se alega el yerro del caso 5 del art. 268 del COGEP, esto es que el Tribunal llegó a la convicción, después de la práctica de las pruebas, que *ª tal gasto está identificado con la actividad económica de la empresa y se encuentra debidamente respaldado con las planillas de aportes al*

Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, consecuentemente que corresponde a un gasto deducible por ende amortizable, conforme a los presupuestos señalados en esta sentencia¼º; esta Sala no observa que bajo esa realidad se hubiere aplicado indebidamente el numeral 9 del art. 10 LRTI, pues en virtud de la soberanía que tienen los jueces para analizar y valorar las pruebas, se llegó a la conclusión de la procedencia de la deducibilidad de esos rubros, por haber cumplido el contribuyente con sus obligaciones con el seguro social, situación contemplada en el numeral 9 del art. 10 LRTI, consecuentemente dicha norma se encuentra debidamente aplicada. Ahora, dentro de la misma línea de razonamiento, y para abundar, el tribunal de instancia señaló ª*que el contribuyente presentó documentación suficiente que acredita el pago de sueldos salarios y otras remuneraciones, sobre las que se aportaron al Instituto Ecuatoriano de Seguridad Socialº,* por lo que, incluso de haberse aplicado el numeral 1 del art. 10 LRTI, no se hubiere llegado a una conclusión distinta, por lo que su aplicación no hubiere incidido en la decisión del fallo. Por otro lado, es necesario considerar que los gastos cuestionados en instancia, corresponden a gastos de nómina, por tanto, se refieren a trabajadores bajo relación de dependencia, quienes no están obligados a emitir facturas u otros comprobantes de venta por sus servicios, consecuentemente el numeral 1 del art. 10 LRTI no es la norma llamada a regular este caso puntual.

3.6 Respecto a la errónea interpretación del primer inciso del art. 10 LRTI, considerando que el hecho probado en instancia señala: ª¼*además en el análisis la Administración no ha considerado que son los convenios los que establecen las obligaciones recíprocas de las partes, particularmente en becas para formación académica de estudiantes nativos de la región en la que se desarrolla el Proyecto y desarrollo organización, cuyas prestaciones mutuas están definidas e individualizadas en cada uno de los acuerdos constantes en el documento que lo contiene, y por lo tanto no requiere necesariamente de una factura o nota de venta, como señala la perito, para justificar la realidad del gasto¼º* y que para el análisis el tribunal consideró que ª¼*El contribuyente en su demanda ha objetado estos criterios administrativos, indicando que los gastos registrados corresponden a pagos vinculados con el manejo de relaciones comunitarias, incluidas dentro del programa de manejo ambiental 2010, aplicable para el año 2011, argumentando que, sin la justificación de tales gastos ª¼no sería posible obtener la licencia de Impacto Ambiental, requisito fundamental para desarrollar las actividades de EXSA°¼°* y que ª*el gasto se encontraba respaldado con la existencia del Convenio con la Escuela Superior de Chimborazo, y que no era necesaria la existencia de comprobantes de venta y retención aceptando la demanda planteada en este punto dejando sin efecto la diferencia determinada.*º, no se evidencia que exista una errónea interpretación del primer inciso del art. 10 LRTI, pues este determina que serán deducibles los gastos que se efectúen con el propósito de obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana, y al haberse demostrado en instancia que dichos gastos se encontraban relacionados con la actividad de la empresa accionante y

que le permitían obtener, mantener o mejorar sus ingresos, los jueces de instancia aceptaron su deducción.

4. RESOLUCIÓN

4.1. Por las consideraciones antes referidas, esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, ª ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICAº, resuelve **NO CASAR** la sentencia emitida el 08 de septiembre del 2017, a las 14h45, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el la ciudad de Cuenca, Provincia del Azuay, dentro del juicio No. 01501-2014-0122

4.2 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. 1452-UATH-2021-DCH de fecha 21 de diciembre de 2021.

4.3 Sin costas.

4.4 Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen.

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL (PONENTE)

COHN ZURITA FERNANDO ANTONIO

CONJUEZ NACIONAL (E)

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL (E)

FUNCIÓN JUDICIAL

175315581-DFE

Juicio No. 01501-2014-0122

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, viernes 29 de abril del 2022, las 15h57. En lo principal, agréguese al proceso el escrito presentado por el economista José Luis Vásquez Coello, en calidad de Director Zonal 6 del Servicio de Rentas Internas a través del cual y en atención al traslado realizado, señala que no se cumplen los presupuestos para que proceda la ampliación de conformidad con el art. 282 del Código de Procedimiento Civil. Cabe señalar que dicho escrito no se encuentra suscrito por ninguno de los abogados patrocinadores ni por procurador judicial alguno.- En lo principal, encontrándose pendiente de atender el recurso horizontal presentado, esta Sala señala lo siguiente: **1.** El recurso presentado ha sido ingresado el 13 de abril de 2022, por tanto, dentro del término legal. **2.** El art. 282 del Código citado, dispone: ª*La aclaración tendra lugar¼ y la ampliación cuando no se hubiere resuelto alguno de los puntos controvertidos o se hubiere omitido decidir sobre frutos, intereses o costas...º*. **3.** La parte accionante (EXPLORCOBRES S.A.) solicita que se AMPLIE el fallo emitido y se resuelvan los yerros planteados en su recurso de casación. **4.** Con respecto a la ampliación, la norma referida señala que esta procede cuando en la sentencia no se haya resuelto alguno de los puntos controvertidos y, de la revisión del proceso efectivamente se ha comprobado que esta Sala no se ha pronunciado sobre los yerros alegados por la empresa Explorcobres S.A. en su recurso de casación admitido por el conjuez respectivo, consecuentemente se ha configurado uno de los presupuestos para que tenga lugar el recurso de ampliación, por lo que se lo acepta y se procede a resolver los yerros alegados por la compañía accionante, que son: Causal quinta del art. 3 de la Ley de Casación, por falta de requisitos exigidos por la Ley en la sentencia en 4 glosas. Asimismo, por cuanto en la parte dispositiva de la sentencia se adoptan decisiones contradictorias e incompatibles. Las glosas están delimitadas en el recurso de casación que obra del proceso, y, Causal primera del art. 3 de la Ley de Casación, por falta de aplicación del art. 31 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno (RLRTI). Las glosas están singularizadas en el recurso de casación que se analiza..

Iniciamos con la causal 5 por los efectos que pudiere ocasionar en caso de prosperar:

I. A) Respecto a la glosa constante en el ª*Acta de Determinación en el numeral 3.6, relacionada con gastos diferidos de los ejercicios económicos 2006 a 2009, cuyas cuentas establecidas en el balance de cada uno de los ejercicios señalados, las describe en los siguientes rubros: 3.6.1. Cuenta 11902.005 "Def. Expl. Expen. 2006 (Gastos Diferidos 2006)" - US$495,041.95; 3.6.2. Cuenta 11902.006 "Deferred Charges 2007 (Gastos Diferidos 2007) US$8,795.82; 3.6.3; Cuenta 11902.007 "Deferred Charges 2008 (Gastos Diferidos 2008)" US$12,776.25; 3.6.4. Cuenta 11902.008 "Deferred*

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

FUNCIÓN JUDICIAL DOCUMENTO FIRMADO ELECTRÓNICAMENTE Firmado por JOSE DIONICIO SUING NAGUA C=EC L=QUITO CI 1706860440

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

Charges 2009 (Gastos Diferidos 2009) US$72,414.79º ; argumenta que el Tribunal de instancia al resolver la misma carece de motivación. B) La motivación está entendida doctrinariamente como ª *el conjunto de razonamientos de hecho y de derecho en los cuales el juez apoya su decisión y que constituye una garantía de justicia a la que se ha reconocido jerarquía constitucionalº* (Fernando De la Rúa, El Recurso de Casación, Víctor P. de Zavala, Editor, Buenos Aires, 1968, página 363). C) El Tribunal *A quo* al pronunciarse respecto a la glosa en análisis en el considerando 4.1 señala que la Administración Tributaria ha determinado que tales gastos no pueden ser considerados como amortizables, por no cumplir con lo dispuesto en el art. 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno vigente en los años que corresponden a la intervención tributaria, ya que no están respaldados en comprobantes válidos, gastos no relacionados con el giro del negocio o estar sustentados en comprobantes a nombre de terceros; y detalla el criterio del SRI para ratificar los rubros. En el considerando 4.1.1 el Tribunal *A quo* señala que respecto al concepto y registro de cargos diferidos, tanto los principios contables generalmente aceptados, como las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), y las NIIF, Normas Internacionales de Información Financiera, también conocidas como IFRS, establecen que las empresas que inicien operaciones, los costos gastos relacionados con la puesta en marcha de la actividad económica, no serían deducibles para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta en el ejercicio en el cual estos se incurran, sino que los mismos deberían diferirse y deducirse a partir del ejercicio en el cual la empresa inicie sus actividades de producción y/o explotación; esto es, que todos los costos y gastos que representan bienes o servicios, los cuales generaran producción y por ende renta en determinado ejercicio, se deben registrar en la contabilidad como cargos diferidos; detalla que la compañía accionante tiene como actividad económica la explotación minera, que a la fecha de su pretensión se encontraba en la fase de exploración, acorde a lo establecido en el artículo 27 de la Ley de Minería, por lo tanto no tiene ingresos por esa actividad, por lo que los gastos incurridos y acumulados hasta el ejercicio 2011, en el que se realiza la auditoría tributaria, deben registrase como activos diferidos para ser amortizados una vez que se inicie la fase de explotación, esto es de la extracción y comercialización de recursos mineros. D) En el considerando 4.1.2, establecen los juzgadores que en la legislación ecuatoriana se determina que todos los gastos preoperativos orientados a la exploración minera deberán ser susceptibles de deducción en el ejercicio en el que se inicie la producción y comercialización de los recursos explotados, siempre que tales gastos estén vinculados con la actividad económica; lo cual se dispone en los arts. 12 de la Ley de Régimen Tributario Interno vigente en los ejercicios económicos auditados, y, 21 del Reglamento de Aplicación para la Ley de Régimen Tributario Interno vigente hasta el ejercicio 2008, que en su numeral 7 literal b) señala que para la deducibilidad de los gastos realizados en un ejercicio económico, ellos deben cumplir con la condición legal de ser necesarios para obtener mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana, esto es que deben responder a un

hecho económico real, es decir a una operación efectivamente realizada, conforme taxativamente establece el artículo 10, numeral 1 de la Ley de Régimen Tributario interno vigente. E) En el considerando 4.1.4 se detalla que la empresa actora en su demanda ha cuestionado de ª *manera general los cargos levantados por Auditoria en el Acta de Determinación y que corresponde al rubro de éste análisisº* , esto es, las glosas constante en el numeral 3.6 del Acta de determinación, señalando que *ª ¼ al momento de establecer si un gasto registrado como cargo diferido puede o no ser considerado como deducibleº y que para el caso de ª gastos de viaje del personal de la compañía y reembolso de gastosº se han de aplicar los artículos 18 y 27, del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Internoº , vigente hasta el 15 de mayo de 2008*º ; pero resalta el Tribunal juzgador que la actora *ª no singulariza ni el periodo, ni el monto de tales gastos, que al haber sido determinados como no deducibles por la Administración, deben ser dados de baja en la sentencia, como ha solicitado en su demandaº ;* en virtud de esta forma que se ha planteado la impugnación de forma general existiendo en la determinación varios rubros glosados el Tribunal señala que si bien al administrar justicia se garantiza el derecho al debido proceso y la tutela jurídica de los litigantes; pero dicha tutela efectiva tiene como sustento y límite las pretensiones y excepciones formuladas por las partes; y no puede tampoco garantizar que el Juez se pronuncie sobre el conjunto del acto administrativo, sin que se haya concretado y especificado los errores u omisiones, sea de hecho o de derecho en los que ha incurrido la administración tributaria; por lo tanto en la acción contenciosa, es preciso que se formule en forma concreta y singularizada la pretensión o pretensiones que constituyen el fundamento de la demanda; por lo tanto al actor le correspondía expresamente señalar la objeción a cada uno de esos cargos, con el objeto de evitar que se materialicen las presunciones de validez de las que gozan los actos administrativos; en virtud de lo cual el Tribunal *A quo* señala que no permiten al juzgador, conocer cuál es la objeción a cada uno de los rubros que corresponden a las cuatro cuentas analizadas por la Auditoría Tributaria; tampoco es posible, de la referencia normativa contenida en la demanda que dice regula en los periodos referidos, desentrañar cual es el requerimiento impugnatorio respecto de los *ª gastos de viaje del personal de la compañíaº pues en la transcripción de ellas, que se hace en la demanda, no se establece un rubro específico que corresponda a uno o más de los gastos señalados como no deducibles en el acta de determinación y en la resolución administrativaº* ; concluyendo que no es posible dilucidar, respecto de las cuentas analizadas en el acta de determinación dentro de este rubro, cuál de ellas constituye la materia de la controversia, ni precisar si la documentación que ha presentado en la etapa de prueba el actor, constituye respaldo de un gasto específico que a criterio del accionante, corresponde su deducibilidad; por lo que confirma, por falta de impugnación concreta, la no deducibilidad de los cargos constantes en el Rubro 3.6.1 del Acta de determinación, que han sido ratificados en los considerandos 15.1 a 15.4 de la resolución Impugnada. F) Y respecto a los cargos constantes en la cuenta contable 11902.007, DIFERRED CARGES 2008;

PUNTO 3.6.3; y punto 3.6.4 DIFERRED CARGES 2009, sobre la cual la Administración Tributaria resolvió su aceptación parcial en la Resolución impugnada, por los valores de $ 1,500.83; y $ 11,266,63, respectivamente, se confirma su baja. G) En este punto, es necesario citar la sentencia de la Corte Constitucional No. 188-15-EP/20 de 11 de noviembre de 2020, numerales 20 y 21, que ha indicado sobre las premisas implícitas en la motivación: *ª 20. Como ha establecido la jurisprudencia de esta Corte, para que una motivación sea suficiente es preciso que reúna ciertos elementos argumentativos mínimos. Esto exige que los razonamientos que componen esos elementos mínimos deben estar suficientemente explícitos en el texto de la motivación; lo que no implica, sin embargo, que todas y cada una de las premisas y conclusiones de esos razonamientos deban estar explícitas en dicho texto, algunas de ellas bien pueden estar implícitas o sobreentendidas. Para identificarlas, es preciso atender al contexto de la motivación, lo que, por lo demás, es indispensable para una lectura cabal de cualquier texto. 21. Cabe aclarar, eso sí, que la existencia de las mencionadas premisas implícitas no exonera del cumplimiento de los elementos mínimos para que una motivación sea suficiente; una cosa es ser consciente de que los textos en ocasiones tienen significados sobreentendidos y otra, adjudicar a un texto un contenido extraño a élº . Más contundente incluso cuando la Corte afirma: ª 24. Cabe señalar, además, que para la Corte la garantía de la motivación no se refiere a la corrección del razonamiento judicial, sino, exclusivamente, a explicar de forma suficiente los fundamentos de la decisión adoptadaº (Sentencia No. 1507-15-EP/21 de 20 de enero de 2021). (El subrayado corresponde a esta Sala)*.-También corresponde referirse a que la Corte Constitucional en la Sentencia No. 1158-17-EP/21, de 20 de octubre de 2021 estableció que: *ª (¼) tras alejarse de su jurisprudencia relativa al test de motivación, no es dable que esta Corte establezca una nueva lista de parámetros en reemplazo de la del test, no cabe formular un nuevo test. Lo que sí es necesario, y se hace en esta sentencia, es guiar el razonamiento judicial mediante las presentes pautas jurisprudenciales, basadas en la sistematización de la jurisprudencia reciente de esta Corte, pautas que naturalmente están abiertas a desarrollos futuros (¼) En suma, el criterio rector para examinar un cargo de vulneración de la garantía de motivación establece que una argumentación jurídica es suficiente cuando cuenta con una estructura mínimamente completa, es decir, integrada por estos dos elementos: (i) una fundamentación normativa suficiente, y (ii) una fundamentación fáctica suficiente. Esto quiere decir lo siguiente: Que la fundamentación normativa debe contener la enunciación y justificación suficiente de las normas y principios jurídicos en que se funda la decisión, así como la justificación suficiente de su aplicación a los hechos del caso (¼) Que la fundamentación fáctica debe contener una justificación suficiente de los hechos dados por probados en el caso. (¼)º* . H) En virtud del análisis que antecede esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, no determina que la sentencia de instancia al resolver la glosa en análisis adolezca de falta de motivación, pues el tribunal de instancia determina que en virtud de que la

compañía actora planteó su demanda de impugnación de manera general respecto a los rubros constantes en el numeral 3.6 del acta de determinación, ya que no singulariza ni el periodo, ni el monto de tales gastos, que al haber sido determinados como no deducibles por la Administración, deben ser dados de baja en la sentencia; lo cual no le permite al Tribunal conocer cuál es la objeción a cada uno de los rubros que corresponden a las cuatro cuentas analizadas por la Auditoría Tributaria; tampoco es posible determinar con claridad la referencia normativa contenida en la demanda que regula los periodos referidos; en tal virtud no se desvirtuó la presunción de validez del acto administrativo señalado en el art. 259 del Código Tributario vigente a la fecha de la actuación tributaria; consecuentemente motivadamente el Tribunal A quo se pronunció respecto a la glosa en análisis; por lo tanto no se configura la causal quinta del art. 3 de la Ley de Casación, denunciada por el casacionista.

II. Respecto a las cuentas ª Cultural & Social Contributionº y ª Contributionº por US $12,968.74; en relación a la Factura No. 001-001-000000342 por US $1,547,661.92 emitida por Ecuacorreinte S.A. a Explocobres S.A respecto del considerando sexto glosa por reembolso de gastos por US $407,210.72; considerando octavo - Glosa por reembolso de gastos por US $ 531,586.72; y, en el considerando decimo ± Glosa por reembolso de gastos por US$ 608,864.48; el casacionista señala que en la parte dispositiva de la sentencia se adoptan decisiones contradictorias e incompatibles; al respecto se realiza el siguiente análisis: **1.-** Luis Cueva Carrión en su obra ª La Casación en materia civilº, Ediciones Cueva Carrión, Ecuador 2011, pág. 330 en lo referente a última parte está causal manifiesta: ª *La sentencia es pieza fundamental que pone fin a la instancia o al proceso, según el caso, en ella se decide sobre los fundamentos de hecho y de derecho que constituyen la parte vertebral de todo juicio y su razón de ser; por lo tanto, debe ser redactada en forma clara, precisa, sin hacer uso de frases oscuras o indeterminadas; las decisiones que en ella se adopten no pueden ser incompatibles entre sí, ni contradictorias, de serlo, se tornaría difícil, imposible quizá, ejecutarla. Toda la sentencia debe guardar armonía y congruencia entre sus partes y con el proceso*.º **2.** El fallo es contradictorio cuando no es claro y lógico en sus disposiciones, Luis Armando Tolosa Villabona, en su obra *ª Teoría y Técnica de la Casaciónº*, Ediciones Doctrina y Ley Ltda 2008, Bogotá ± Colombia, pág. 431 al respecto manifiesta: *ª La contrariedad de disposiciones o resoluciones insertas en la parte dispositiva o conclusiva de la sentencia la convierte en inejecutable (imposible de pedir su cumplimiento, porque la ejecución de la otra, generando recíproca neutralización o eliminación), oscura (el juez ha querido y no ha querido) e ineficaz.º* ; y es incompatible según Luis Cueva Carrión en su obra citada, pág. 336: *ª ¼lo incompatible es aquello que no concuerda con una cosa, que distorsiona, que no guarda relación de proporción entre un objeto y otro, que no puede unirse, que se excluye.º* **3.** Que la sentencia es contradictoria ya que al analizar los gastos registrados en las cuentas contables de

ª *logística*º por: becas escolares y contribuciones culturales y sociales, en el 5.3.5 da de baja la ª glosa no deducibilidad de los gastos por concepto de becas escolaresº debido a que los convenios contienen la obligación contractual para que la compañía y la comunidad reciban este beneficio, como parte de la aprobación del Plan de Mejora Ambiental, es decir, su decisión en ª *sustento documental*º, en cambio, para el caso de las contribuciones culturales y sociales del mismo considerando quinto ª *5.3.5.1*º, el tribunal señala que no cuestiona el sustento documental de los gastos, sino el ª *destino*º de los mismos; y la incongruencia se da debido a que, tratándose de gastos registrados en una misma cuenta contable relacionada con las obligaciones detalladas en el Plan de Mejora Ambiental, modifica la fundamentación, dejando de lado la documentación para concentrar su análisis en el ª *destino de los gastos*º. **4.** Al respecto cabe mencionar que al resolver la glosa de cuenta en análisis no existe contradicción alguna ya que el Tribunal determina a fojas 4690 vuelta, lo siguiente *ª Sobre el asunto la Sala considera que la Administración no cuestiona el sustento documental de los gastos sino el destino de los mismosº ;* es decir dicho cuestionamiento es realizado por el Servicio de Rentas Internas más no por el tribunal de instancia. El Tribunal *A quo* para resolver la cuenta en análisis señala: (fs. 4690 vuelta) ª *La controversia por tanto se subsume al hecho de considerar si el gasto devengado en su momento correspondió al cumplimiento de una de las obligaciones del contribuyente, establecidas en el Plan de manejo Ambiental o en su defecto constituye una erogación que se adecúa al concepto de donación, es decir si se trata o no de entregas producidas a cambio de una contraprestación*º; consecuentemente el Tribunal desde el inicio de su análisis estableció que el gasto en análisis correspondía a una obligación del plan de manejo ambiental; concluyendo luego de analizar las pruebas pertinentes como los peritajes que *ª El Tribunal ha verificado la documentación referida a estos gastos, confrontándolas con la obligaciones establecidas en el Plan de Manejo Ambiental, así como los convenios de Apoyo Comunitario, para establecer el criterio respecto al destino de los gastos, que en este rubro, la Administración ha señalado como no deducibles por considerarlo como donaciones; y al no haberse demostrado que dichos gastos referidos a compra de uniformes, de fundas de caramelos para agasajos a niños, entregas de dinero, entre otros, corresponden a compromisos formales, entre la empresa y los beneficiario de la recepción de esos bienes, o que se haya justificado la existencia de una obligación contractual, ni se ha evidenciado la necesidad legal de incurrir en ellos, ni mucho menos se ha presentado sustento documental, respecto que la entrega de esos rubros este respaldado en la suscripción de actas de entrega o recepciónº* ; por lo tanto confirma la glosa. **5.** Respecto a la factura No. 001-001-000000342 por US $1,547,661.92 emitida por Ecuacorreinte S.A. a Explocobres S.A; y sobres las glosas por reembolso de gastos por US $407,210.72; por reembolso de gastos por US $ 531,586.72; y, reembolso de gastos por US$ 608,864.48; el casacionista señala que la sentencia de instancia es contradictoria, ya que expresa que en el considerando sexto numeral 6.1 no se encontró comprobantes de depósito o trasferencia emitida

para soportar el gasto, mientras que por otro lado, señala que la empresa actora ha soportado documentalmente el valor aludido, es decir, existe una incongruencia entre ambas consideraciones para concluir que el gasto no es deducible; que esta incongruencia es reiterada en los considerandos octavo y decimo de la sentencia. Que la Sala si bien dice no desconocer la naturaleza económica del gasto (su relación directa con el giro del negocio), por otro lado concluye que el reembolso de gastos relacionados con la generación del ingreso no es deducible. **6.** En el considerando SEXTO numeral 6.1 el Tribunal A quo establece que la Administración Tributaria señala que el cargo por reembolsos correspondiente a la factura 001-001-000000342, no se adjunta a dicha factura ningún documento que sustente legalmente el supuesto gasto efectuado por Ecuacorriente S.A, incumpliendo lo establecido en el art. 36 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario vigente en los ejercicios auditados, norma en la que se establece las condiciones para que este tipo de transacciones realizadas en la actividad económica de una empresa, sean consideradas como gasto o costo; detalla los pronunciamientos de los peritos al respecto señalando que se desprende que el perito Marcelo Toapanta en forma sesgada dice que la empresa actora ha soportado documentadamente el valor de la factura, sin embargo no indica si los rubros que analiza, estaban identificados con la actividad de la empresa y que si ellos se encuentran debidamente respaldados en contratos, facturas o comprobantes de ventas, y que al tratarse de reembolsos se acompañó la documentación requerida en consonancia con lo que establece el artículo 36 del Reglamento invocado, no así la Perito Adriana Orellana que señala que no encontró información relacionada con comprobantes de depósitos de los valores que corresponde a la factura, cheques o transferencias y los documentos que acrediten la realidad de los reembolsos; y que en virtud de que el SRI se fundamenta la no deducibilidad falta de documentación que soporte la factura, le correspondía al actor demostrar que la determinación es errada o se aparta de la normativa legal, evidenciando el origen del gasto, como la evidencia de la documentación que soporta el gasto, y que ante la falta de evidencia probatoria señala el actor que ª *existió el hecho económico*º; ante ello el Tribunal A quo señala que no hay duda que el hecho económico es el sustento de la actividad financiera y por ende de la generación del tributo, pues constituye el elemento fáctico que produce las relaciones jurídicas entre los sujetos de la obligación; es decir se refiere de manera general a lo que constituye el hecho económico; por en la sentencia de instancia más adelante señala que de conformidad al art. 17 del Código Tributario, implica que la facultad determinadora de la Administración Tributaria sin vulnerar los principios del derecho y la norma tributaria debe establecer la materialidad del presupuesto de hecho, ajustando la obligación tributaria a las realidades económicas; adaptación que necesariamente incluye la existencia de una adecuada y suficiente motivación; en virtud de lo cual señala que es procedente que la administración, mediante el acto determinativo, pueda regular los rubros constantes en la declaración del sujeto pasivo, previa la verificación de los registros contables y de los documentos que respaldan esos registros, para

establecer la real cuantía de la obligación a él atribuida; por ello señala el Tribunal A quo que ª *En este caso la falta o ausencia de documentación que acredite la corrección y realidad del gasto, no puede ser suplida, como sostiene el actor y como pretende el perito por él insinuado, con la existencia de un hecho económico, porque al aceptar así y sin sustento alguno ese criterio, se estaría desconociendo el mandato legal y vulnerando la seguridad jurídica, pues a pretexto de realidad económica, todo gasto realizado sería objeto de deducción, aunque en él se oculten formas de elusión o evasión, o simplemente no tengan sustento suficienteº ;* por lo que concluye que no se ha desvirtuado con prueba alguna el argumento que sostiene auditoría tributaria para desconocer el gasto, ni ha justificado ninguno de los aspectos para la procedencia del reembolso que exige la norma del artículo 36 del reglamento invocado, esto es, el respaldo documental que acredite los reembolsos efectuados; ratificando el cargo levantado por el SRI, con relación al Registro batch 80173 correspondiente a la factura 001-001-000000342, por la suma de USD $ 407,210,72. **7.** De lo expuesto se determina que no existe contradicción alguna en el decisión establecida por el Tribunal de instancia, ya que no señala que se acepta en la cuenta en análisis el hecho económico, sino que señala que el hecho económico argumentado por el actor, es el sustento de la actividad financiera en general; ya que inclusive descarta el informe pericial presentado por el actor respecto a esta cuenta pues considera que de forma sesgada se establece que la actora ha soportado documentadamente el valor de la factura, sin determinar que los rubros estaban identificados con la actividad de la empresa y que si ellos se encontraban debidamente respaldados en contratos, facturas o comprobantes de ventas, y que al tratarse de reembolsos se acompañó la documentación requerida; concluyendo que aceptar la deducibilidad del reembolso sin sustento se estaría desconociendo el mandato legal y vulnerando la seguridad jurídica, pues a pretexto de realidad económica, todo gasto realizado sería objeto de deducción, aunque en él se oculten formas de elusión o evasión, o simplemente no tengan sustento suficiente. En virtud de lo señalado no se configura la contradicción de la sentencia argumentada por la empresa actora.

III. Respecto a la Glosa por reembolso de gastos por US $ 531,586.72; en el considerando OCTAVO el Tribunal de instancia señala que la impugnación se refiere a la Glosa 3.7.2.1 Gastos Sueldos, salarios y demás remuneraciones que constituyen materia gravada del IESS por la suma de US$ 531,586.72; que el SRI considera la no deducibilidad por carecer del debido sustento ya que no se ha presentado ningún documento que sustente legalmente el supuesto gasto efectuado por Ecuacorriente S.A, a favor de Explorcobres S.A, incumpliendo además lo dispuesto en la parte pertinente del artículo 36 del Reglamento de Aplicación de la Ley de régimen Tributario Interno; y que la empresa actora frente estas observaciones se limita a señalar que los valores objetados corresponden a gastos de nómina que tal como lo exige la Administración Tributaria están soportados con el debido contrato

y anexos de distribución de tiempo y gastos; y que debe primar la esencia de la transacción por sobre la formalidad con la que se ha documentado, y detalla que en la etapa de prueba, se ha presentado copias notariada de la factura No. 342 emitida por Ecuacorrientes de fecha 31 de diciembre de 2011, los registros contables, retención en la fuente del Impuesto a la renta y el Acuerdo de rembolso de Gastos, suscrito con la empresa Ecuacorrientes S.A, documentación que consta a fojas 2555 a 2283, y que no se requirió el pronunciamiento de los señores peritos. Esta Sala al respecto analiza: **1.** En el considerando 8.1 el Tribunal de instancia señala que se ratifica el fundamento legal relacionado con el hecho de que, para que un gasto sea admitido a efectos de deducción, debe responder a los presupuestos contenidos en la norma, cumpliendo con la finalidad señalada en el inciso primero del artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno y además con las exigencias reglamentarias en cuanto a la formalidad del documento que acredita el gasto; que la facultad determinadora se orienta a la comprobación del cumplimiento de esos presupuestos legales; que el reembolso supone la recuperación de un gasto realizado por un tercero, previa la demostración que la operación es real, que en ella se ha utilizado documentos que sustenta la transacción y que a su vez reúnen los requisitos y condiciones señaladas en la Ley; que en el mencionado considerando se pronunció el Tribunal respecto de la primacía del hecho económico, sobre las formalidades legales, señalando que, si bien se considera que el hecho económico es el sustento de la actividad financiera y por ende de la generación del tributo, es sobre ese hecho y su existencia, que se debe verificar la corrección de la determinación realizada por el contribuyente en su declaración, estableciendo la materialidad del presupuesto de hecho y ajustándolo a la realidad económica referida por el contribuyente; y que no puede ser suplida con la simple afirmación de la existencia de un hecho económico registrado en la contabilidad del sujeto pasivo, criterio que de aceptarse, vulneraría el principio de legalidad y la seguridad jurídica, pues a pretexto de realidad económica todo gasto realizado sería objeto de deducción, aunque en él se oculten formas de elusión o evasión, o simplemente no tengan sustento suficiente; por lo que se concluye que el actor no ha desvirtuado con prueba alguna, el argumento que sostiene auditoría tributaria para desconocer el gasto, ni ha justificado ninguno de los aspectos que exige, para la procedencia del reembolso el art. 36 del reglamento invocado; por lo que se ratifica el cargo levantado en la intervención tributaria con relación al Registro batch 80173 corespondiente a la factura 001-001-000000342, por la suma de USD $ 531,586,72. **2.** En el considerando 8.2 luego de detallar el fallo No. 127-2007 de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario que en su parte pertinente señala que *ª En conclusión, para que un gasto se considere deducible es preciso que concurran dos requisitos: de un lado, que el mismo esté vinculado razonablemente a la generación del ingreso presente o futuro, real o potencial; y, por otro, que cumpla con los requisitos formales determinados por la ley para sustentarlo*º; en tal virtud concluye el Tribunal señalando que en el presente caso en el acta de determinación, y la resolución no se desconoce la naturaleza económica del gasto, sino que sostiene

que por no adecuarse a los principios legales, su deducibilidad no es procedente, dado el principio de legalidad que establece que la admisibilidad del gasto, debe sustentarse en los mandatos de la Ley. **3.** De lo expuesto igualmente se determina que no existe contradicción alguna en la decisión establecida por el Tribunal de instancia, ya que no se demostró la procedencia de reembolso ya que como señala la norma pertinente no se ha sustentado el gasto.

IV. Respecto a la glosa por reembolso de gastos por US$ 608,864.48; en el considerando décimo igualmente el Tribunal *A quo* señala que la Auditoría Tributaria, ha considerado ese gasto como no deducible por carecer de sustento fáctico y documental, en la Resolución impugnada, así como se ha incumplido con el artículo 36 del Reglamento para la Aplicación de la referida Ley, correspondiente al reembolso; reiterando el criterio respecto a que siendo el reembolso la devolución de un gasto realizado por un tercero, en este caso por prestación de servicios generales, realizados por cuenta del adquirente o beneficiario; quien pretende la existencia del gasto por concepto de reembolso, debe demostrar que la operación es real, que en ella se han utilizado documentos que sustentan la transacción y que consecuentemente reúnen los requisitos que establece la Ley, por lo que la Administración Tributaria dentro del examen de auditoría para aceptar el gasto y su deducibilidad, ha de valorar en forma razonada y conforme el principio de legalidad y equidad la procedencia del gasto, acorde a los presupuestos establecidos en el artículo 36 invocado; y el actor a falta de evidencia probatoria señala que debe considerarse que se ha producido el hecho económico. Ante lo señalado, esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, ratifica lo señalado en esta sentencia respecto al argumento presentado por la compañía actora de que el gasto se sustenta en que se ha producido el hecho económico. En virtud de lo señalado no se configura la contradicción de la sentencia argumentada por la empresa actora.-

Causal Primera: Vicio de falta de aplicación del art. 31 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno (RLRTI), al resolver las glosas: i) Gastos por servicios prestados por Casa Matriz año 2006; ii) Gastos por servicios prestados por Casa Matriz, año 2007; iii) Gastos por servicios prestados por Casa Matriz año 2008; iv) Gastos por servicios prestados por Casa Matriz año 2009; y, v) Gastos por servicios prestados por Casa Matriz año 2010. Esta Sala de Casación realiza el siguiente análisis: **1.** El invocar la causal primera del art. 3 de la Ley de Casación, conlleva a que la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia verifique en primer lugar los hechos probados en instancia, para luego proceder a constatar si los juzgadores aplicaron las normas legales que corresponde a esos hechos: **i)** En el considerando 7.2 (fojas 4694 vuelta) que: *"Si la administración tanto en el acto de determinación como en la resolución que atiende el reclamo formulado por la empresa accionante, ha sustentado su análisis para no considerar deducibles los gastos realizados por Explorcobres S.A., en la circunstancia que el*

*actor no ha demostrado fehacientemente la relación de causalidad entre el gasto eventualmente deducible y la realidad económica de la existencia de ese gasto, estableciendo reiteradamente y en todos los casos que corresponde a los Gastos por Servicios Prestados por Casa Matriz, que los documentos generados, entre la sucursal y su matriz, no fueron suficientes para demostrar que efectivamente se ha incurrido en el gasto, ni que el bien o servicio prestado por el que se emite la factura y se establecen los asientos contables, se haya cumplido en la realidad.- Siendo este el sustento de la actuación administrativa, correspondía al contribuyente la carga de la prueba, esto es la demostración fehaciente de la realidad de las operaciones, puesto que bajo la presunción de legalidad de la actuación administrativa, si ella pone en duda la realidad de un gasto con el que se pretende reducir la base imponible, el contribuyente deberá en función de destruir esa presunción, probar la realidad del servicio prestado al que se refiere la factura, pues en tratándose de partes relacionadas, más aun de la casa matriz, frente a su subsidiaria, la factura por si sola no puede ser considera un medio de prueba privilegiado a favor del sujeto pasivo, pues ella no refleja la realidad de las operaciones y que, cuestionadas razonadamente en el acto de determinación, respecto de la realidad y veracidad de la existencia del hecho económico que se pretende materializado, correspondía al sujeto pasivo probar su existencia. La prueba referida en la etapa procesal respectiva, no solo que no ha cumplido con esa finalidad, sino que la empresa actora no ha aportado documentación alguna que pruebe que los servicios a los que se refieren esas facturas se habían prestado y que justifique e identifique su naturaleza, verdadero contenido y efectiva prestación, para que se desvirtué la actuación administrativa por lo que no puede aceptarse la deducibilidad de un gasto por servicios prestados por la casa matriz, cuando ni siquiera se ha acreditado la existencia de tales servicios*º . (El subrayado es de esta Sala de Casación). **2.** Partiendo del hecho probado tenemos que los gastos no aceptados como deducibles son por servicios prestados por Casa Matriz (compañía canadiense Corriente Resourses INC) de los años 2006 al 2010; y que la empresa actora no ha aportado documentación alguna que pruebe que los servicios a los que se refieren las facturas se habían prestado y que justifique e identifique la efectiva prestación del servicio. En la fundamentación del recurso se determina que estos glosas están soportadas en los certificados de auditores externos independientes que se presentaron dentro del término de prueba; de lo que se evidencia que la compañía contribuyente está en desacuerdo con la valoración probatoria que realizó el Tribunal a los certificados de los auditores externos; lo cual corresponde a la causal tercera del art. 3 de la Ley de casación que faculta a la Sala de Casación a verificar si se han violentado preceptos jurídicos aplicables a la valoración probatoria, la cual no ha sido argumentada en el recurso de casación, por lo que esta Sala Especializada no puede realizar análisis alguno al respecto. **3.** En virtud de lo expuesto con fundamento en los hechos probados se concluye que no se configura la falta de aplicación del art. 31 del RLRTI.- Consecuentemente al no haber prosperado los yerros alegados, no se casa la sentencia

emitida el 08 de septiembre del 2017, a las 14h45, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en la ciudad de Cuenca, Provincia del Azuay, dentro del juicio No. 01501-2014-0122.- Firma el Dr. José Suing Nagua por obligación legal, por no haber suscrito el fallo cuya ampliación se solicita.- 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. 1452-UATH-2021-DCH de fecha 21 de diciembre de 2021.- Sin costas.- Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen.

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL (PONENTE)

JOSE DIONICIO SUING NAGUA

JUEZ NACIONAL

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL (E)

FUNCIÓN JUDICIAL

173684599-DFE

Juicio No. 17751-2012-0097

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

AUTOR/A: MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, viernes 8 de abril del 2022, las 11h28. **VISTOS.-**

A S U N T O

Resolución del recurso de casación interpuesto por el señor José Rodrigo Mejía Guerrón, por sus propios derechos, en contra del Auto de Archivo de 9 de diciembre 2011 las 15h38, expedido por la Primera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1, con sede en la ciudad de Quito; dentro del juicio de excepciones al procedimiento de ejecución No. 17501-2010-0170, accionado por el mencionado contribuyente, en contra del proceso coactivo No. 026-2010, por concepto de la Liquidación de Pago No. 1820070200235 por Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2005.

1. ANTECEDENTES

1.1 Del contenido del Auto de Archivo impugnado con relación al objeto del presente recurso de casación.- En el Auto de archivo recurrido se declara que el actor ha propuesto excepciones al procedimiento de ejecución No. 026-2010, con el que, el funcionario ejecutor del Departamento de Cobranzas de la Dirección Regional del Servicio de Rentas Internas del Centro I, pretende el cobro de US$ 23.072,32, y no ha consignado valor alguno con el que cubra el monto de la obligación tributaria, sus intereses y costas, como lo dispone el artículo 968 del Código de Procedimiento Civil, en concordancia con lo previsto en la DÉCIMA DISPOSICIÓN TRANSITORIA de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, publicada en el Registro Oficial No. 583 de 24 de Noviembre del 2011. Por ese motivo, se dispuso el archivo definitivo del proceso.

1.2 De la sustanciación del recurso de casación.- A la presente sentencia de casación, le han antecedido los siguientes actos procesales, que denotan su validez:

1.2.1 Mediante auto de 20 de enero de 2022, a las 11h55, la doctora Mónica Alexandra Heredia

Proaño, en su calidad de Conjueza de la Corte Nacional de Justicia, admitió a trámite el recurso de casación interpuesto; fundamentado en la causal primera del art. 3 de la Ley de Casación, por el vicio de errónea interpretación de la Disposición Décima Transitoria de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, que da lugar a la aplicación indebida de los arts. 11 numeral 3 y 5; 76 numerales 1 y 7 letra l); 133, 226, 300, 424, 425 y 426 de la Constitución de la República; y, arts. 1, 5 282 y 285 del Código Tributario.

En este punto es importante mencionar que en el auto de admisibilidad existe un *lapsus calami,* ya que el vicio que el recurrente argumenta es aplicación indebida de la Disposición Décima Transitoria de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado; y no errónea interpretación de dicha disposición como se transcribe en el auto referido.

1.2.2 El Servicio de Rentas Internas contesta el recurso, señalando que no se puede acusar de una aplicación indebida de la norma transitoria, pues la misma es mandatoria para los procesos de excepciones que se encontraban siendo tramitados en los diferentes órganos jurisdiccionales al momento de expedición del auto de archivo, en virtud de lo cual solicita que se deseche el recurso interpuesto.

1.2.3 Consulta de constitucionalidad de norma.- Con fecha 9 de mayo del 2012, las 16h25, el Tribunal de conjueces de la Sala Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, eleva auto de consulta de constitucionalidad de las Disposiciones Novena y Décima, de las ª Disposiciones para el cobro eficiente de las acreencias del Estadoº, constantes en el Decreto Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, publicado en el Registro Oficial No. 583 del 24 de noviembre del 2011, consulta de norma que fue acumulada a los casos No. 0060-11-CN y otros, en la Corte Constitucional del Ecuador y que ha sido resuelto mediante sentencia No. 60-11-CN de 26 de febrero del 2020. En cumplimiento a lo dispuesto por los jueces constitucionales, el expediente ha sido devuelto a la Corte Nacional de Justicia mediante oficio No. 1578-CCE-SG-NOT-2020 de 03 de marzo del 2020 para la prosecución del recurso.

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

2.1 De la jurisdicción y competencia.- Este Tribunal Especializado es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación, en virtud de la 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 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional; y, 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. Y, en atención a lo previsto en los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador; 185 segunda parte numeral 1 del Código Orgánico de la Función Judicial, numeral 1 del artículo 201 del Código Orgánico de la Función Judicial y artículo 1 de la Ley de Casación. Por licencia concedida al Dr. José Suing Nagua, autorizada mediante oficio Nro. 0247-P-CNJ de 23 de febrero del 2022, actúa el Dr. Fernando Cohn Zurita, Conjuez de la Sala, conforme consta del acta de sorteo del 15 de marzo de 2022.

2.2 De la validez procesal.- En la tramitación del presente recurso extraordinario de casación, se han observado las solemnidades inherentes a esta clase de recursos, por lo que no existe nulidad alguna que declarar.

2.3 Auto recurrido.- En el Auto recurrido se establece: i) Que en la especie, el señor José Rodrigo Mejía Guerrón, por sus propios y personales derechos, ha propuesto excepciones al procedimiento de ejecución No. 026-2010, con el que, el funcionario ejecutor del Departamento de Cobranzas de la Dirección Regional del Servicio de Rentas Internas del Centro I, pretende el cobro de US$ 23.072,32; ii) Que no ha consignado valor alguno con el que cubra el monto de la obligación tributaria, sus intereses y costas, como lo dispone el artículo 968 del Código de Procedimiento Civil, en concordancia con lo previsto en la DÉCIMA DISPOSICIÓN TRANSITORIA de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, publicada en el Registro Oficial No. 583 de 24 de Noviembre del 2011; iii) Que la Primera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1, reconoce su competencia para conocer y resolver el asunto controvertido, de acuerdo a lo previsto en el numeral 1 del artículo 222 del Código Tributario y del sorteo de la causa realizado el día 1 de diciembre del 2010, fs, 36; habiéndose observado en la sustanciación del proceso todas las solemnidades legales y sustanciales inherentes a este tipo de juicios, las partes han legitimado su intervención, motivo por el que se declara válido el procedimiento; iv) Que, en cumplimiento de lo dispuesto en la décima disposición transitoria citada, de la indicada Ley, la Primera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal

No. 1, declara que ha concluido el proceso, disponiendo su archivo definitivo.

2.4 Fundamentación del recurso.- En el recurso de casación el señor José Rodrigo Mejía Guerrón, señala que en el auto recurrido, la Primera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1 se fundamenta única y exclusivamente en la Disposición Décima de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, publicada en el Suplemento del Registro Oficial 583 de 24 de noviembre de 2011; cuerpo legal que como Decreto Ley emitido por el Poder Ejecutivo, y por el Ministerio de la Ley entró en vigencia a partir del 25 de noviembre del mismo año, que esta Disposición inicia su texto señalando: ª*Agréguese al Código de Procedimiento Civil, la siguiente Disposición Transitoria*º, por lo tanto, se colige con absoluta claridad que este precepto legal forma parte, a partir del 25 de noviembre del 2011 del Código de Procedimiento Civil, esto es de una ley ordinaria, es decir que es aplicable para todas las normas de carácter ordinario, que contengan materia coactiva, y que en tal virtud no es pertinente su aplicación para las normas que contienen su acción coactiva en el Régimen Tributario, que se encuentran contenidas en el Código Orgánico Tributario que de acuerdo a lo que manda el Art. 425 de la Constitución tiene jerarquía superior que una ley ordinaria. Que la Sala Juzgadora para resolver o declarar la conclusión de este proceso y su archivo, debía definir la jerarquía de estos cuerpos legales. Que en materia de excepciones su trámite se encuentra descrito en los arts. 279 a 285 del Código Orgánico Tributario y, de manera principal, el afianzamiento de la obligación se encuentra descrito en el art. 285 ibídem; de donde se desprende que no debe haber motivo suficiente para exigirlo. Que la Disposición Décima, no es aplicable para los procesos coactivos en materia tributaria, tomando el texto del segundo inciso de la indicada Disposición, en que se refiere a que se les otorga a los juzgadores y juzgadoras de primera o segunda instancia, de Tribunales Contenciosos Administrativos o de casación, el término para ordenar la conclusión del proceso; y no señala a los juzgadores o juzgadoras del Tribunal Distrital de lo Fiscal. Que de este mismo inciso indica que se debe notificar lo resuelto al funcionario competente, y que entre paréntesis señala: *¼º (Juzgado de Coactiva)*º, y en materia tributaria, no existen estos juzgados de coactiva, sino, los funcionarios ejecutores de hacer efectiva la obligación tributaria o los funcionarios recaudadores, al tenor del art. 158 y 214 del Código Orgánico Tributario. Por todo lo expuesto solicita casar la sentencia recurrida.

2.5 Contestación al recurso de casación.- El Servicio de Rentas Internas en su contestación al recurso de casación, señala que no se puede acusar de una aplicación indebida de la norma alegada, pues la misma es mandatoria para los procesos de excepciones que se encontraban siendo tramitados en los diferentes órganos jurisdiccionales al momento de expedición del auto de archivo, pues establecía que si no se cumple con el afianzamiento los mismos deben ser archivados sin que exista la posibilidad de la interposición de algún tipo de recurso. Por tanto, la acusación general que consta en el recurso no puede ser considerada como suficiente fundamentación de la causal invocada. Que era

responsabilidad del recurrente cumplir con los presupuestos mínimos requeridos que permitan establecer cómo es que la aplicación de la Disposición Décima de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos, es que ha sido aplicada en forma errónea o inadecuada para justificar su recurso, dentro de la causal invocada y que debe también establecer cuál es la norma que debe aplicarse y el Tribunal *A quo* no lo hizo y proveer de esta manera a la Sala los elementos necesarios para el análisis del auto emitido el 12 de diciembre de 2011 con el que se pone fin al proceso. Que en virtud de lo expuesto solicita que se deseche el recurso interpuesto.

2.6 Problema jurídico planteado.- CAUSAL PRIMERA: Aplicación indebida de la Disposición Décima Transitoria de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, que da lugar a la aplicación indebida de los arts. 11 numeral 3 y 5; 76 numerales 1 y 7 letra l); 133, 226, 300, 424, 425 y 426 de la Constitución de la República; y, arts. 1, 5 282 y 285 del Código Tributario.

3. ANÁLISIS Y RESOLUCIÓN DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO

3.1 Del análisis del problema jurídico planteado.- El recurso de casación interpuesto por la parte accionante en instancia, se fundamenta en la causal primera del art. 3 de la Ley de Casación que establece: ª*Art. 3.- CAUSALES.- El recurso de casación sólo podrá fundarse en las siguientes causales:* ***1ra.*** *Aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, en la sentencia o auto, que hayan sido determinantes en su parte dispositivaº* .

Este caso se refiere a la violación directa de la Ley y que de configurarse el yerro jurídico de la sentencia ésta debe ser corregida; la causal primera tiene como limitante la revaloración de las pruebas y debe ser planteada a partir de los hechos probados en la sentencia; para que se constituya la misma se requiere la presencia de dos elementos: el primero, que debe haber violación directa de las normas sustantivas en la sentencia impugnada; y, el segundo, que la transgresión haya sido determinante en la parte resolutiva del fallo recurrido.

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

Así como también Luis Cueva Carrión afirma que: ª *La aplicación indebida de la norma tiene lugar cuando se la aplica para un caso que no es el contemplado por ella o cuando se aplica una norma que no le corresponde al caso que se juzga¼.En la práctica, cuando se aplica en forma indebida la norma jurídica, se deja de aplicar la norma correcta y, entonces, se produce también el caso de falta de aplicación de la norma*º (Luis Cueva Carrión, La casación en materia civil, segunda edición ampliada y actualizada, Ediciones Cueva Carrión, 2011, página 237)

3.3 Como se detalló *ut supra* en el auto de archivo recurrido se dispone el archivo del proceso por no haberse cumplido con el mandato del artículo 968 del Código de Procedimiento Civil, en concordancia con lo previsto en la DÉCIMA DISPOSICIÓN TRANSITORIA de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado.

La Corte Constitucional ya se ha pronunciado respecto de la duda sobre la DÉCIMA DISPOSICIÓN TRANSITORIA de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, estableciendo mediante sentencia No. 60-11-CN/20 de 26 de febrero de 2020, que: *ª **98.** Inclusive, esta Corte Constitucional evidencia que los efectos que prescribe tal disposición acarrean como consecuencia la transgresión de la tutela judicial efectiva, ya que se prevé que los procesos judiciales serán archivados ante el incumplimiento de una exigencia económica que fue incorporada con posterioridad al inicio del proceso judicial. Aquello significa que quienes accedieron al sistema de administración de justicia para hacer valer sus derechos e intereses, podrían quedar en indefensión por incumplir un requerimiento exigido luego de iniciado el proceso judicial. **99.** En consecuencia, la disposición décima de las disposiciones para el cobro eficiente de las acreencias del Estado, que determina la aplicación retroactiva de un requerimiento económico para la continuación de la sustanciación de un proceso judicial previamente iniciado, es contraria a la tutela judicial efectiva y a la seguridad jurídica y, por lo tanto, transgrede los artículos 75 y 82 de la Constitución*º. (El subrayado es de esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario).

Igualmente la Corte Constitucional mediante sentencia No. 161-12-EP/20, de 22 de julio de 2020, en un caso similar al proceso en análisis señaló que: *ª **40**. En el caso que nos ocupa, la aplicación de nuevos requisitos regulados por la Disposición décima para el cobro eficiente de las acreencias del Estado de la LFA y OIE del año 2011, afectó la certidumbre de las reglas que se aplicaron en el juicio de excepciones a la coactiva, iniciado con las reglas aplicables en el año 1994, afectando dos de los elementos de la seguridad jurídica que son la previsibilidad y certeza de las normas, por lo que no existe ninguna justificación jurídica razonable para que la Disposición décima para el cobro eficiente de las acreencias del Estado de la LFA y OIE sea aplicable de forma retroactiva en los procesos judiciales ya iniciados con otras reglas jurídicas **41.** Al respecto, se identifica que este caso*

se encuentra en las mismas circunstancias que casos semejantes, por lo que en congruencia con la sentencia No. 60-11-CN/20, esta Corte encuentra que el auto de 23 de diciembre del 2011, emitido por la Segunda Sala del Tribunal Fiscal No. 1 vulneró el derecho a la seguridad jurídicaº .

3.4 Por lo expuesto se determina con claridad absoluta que el auto de archivo en análisis al fundamentar su decisión en la Décima Disposición Transitoria de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, aplicó indebidamente dicha disposición, violentando los principios de tutela judicial efectiva y a la seguridad jurídica, ya que exige el cumplimiento de una exigencia económica que fue incorporada con posterioridad al inicio del proceso judicial; y como consecuencia del archivo ordenado, el Tribunal *A quo* no se pronunció sobre el fondo de las excepciones a la coactiva planteadas por el actor para establecer si se configuran o no las mismas.

3.5 En virtud del análisis que antecede se determina que en el presente caso se configura el vicio de aplicación indebida de la Décima Disposición Transitoria de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, ya que dicha disposición no estuvo vigente cuando se presentaron las excepciones a la coactiva (26 de Noviembre 2010, fojas 2 del expediente), violentándose como se señaló *ut supra,* los principios de tutela judicial efectiva y seguridad jurídica. En virtud de haber prosperado uno de los vicios reprochados al amparo de la causal 1 del art. 3 de la Ley de Casación, resulta inoficioso referirnos sobre los demás vicios acusados, pues se ha aceptado el yerro alegado y, en función de este se remite el proceso al correspondiente Tribunal para que continúe con el conocimiento y resolución del proceso de excepciones a la coactiva que fuere presentado.

4. RESOLUCIÓN

4.1. Por las consideraciones antes referidas, esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, ª ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICAº, acepta el recurso de casación interpuesto por el señor José Rodrigo Mejía Guerrón, y por lo tanto, CASA el auto de archivo de 9 de diciembre 2011 las 15h38, expedido por la Primera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1 con sede en la ciudad de Quito, dentro del juicio de excepciones al procedimiento de ejecución No. 17501-2010-0170 y, ordena remitir dentro del término de cinco días el proceso al Tribunal de origen, a fin de que otro tribunal distinto al que expidió el auto de archivo, conozca la causa, sustanciándola con arreglo a derecho.

4.2 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. 1452-UATH-2021-DCH de fecha 21

de diciembre de 2021.

4.3 Sin costas.

4.4 Notifíquese, Publíquese y Devuélvase al Tribunal de origen.

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL (PONENTE)

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL (E)

COHN ZURITA FERNANDO ANTONIO

CONJUEZ NACIONAL (E)

FUNCIÓN JUDICIAL

173690357-DFE

Juicio No. 09501-2019-00436

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

AUTOR/A: MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, viernes 8 de abril del 2022, las 11h58. **VISTOS.-**

A S U N T O

Resolver el recurso de casación interpuesto por el abogado Luis Vicente Salazar Ulloa, procurador judicial de la Subdirectora de zona de carga aérea de la Distrital de Guayaquil del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (SENAE); en contra de la sentencia de 17 de septiembre del 2020, a las 09h59, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas; dentro del juicio No. 09501-2019-00436, propuesto por el señor Ricardo Antonio Romero Raymond, en contra de la Resolución No. SENAE-DDG-2019-0363-RE de 6 de septiembre del 2019, suscrita por el Director Distrital de Guayaquil del SENAE, mediante la cual se declara sin lugar el reclamo administrativo de impugnación en contra de la Resolución No. SENAE-JSPA-2019-0005-RE, por concepto de la imposición de una multa de USD 5.277,70.

1. ANTECEDENTES

1.1 Del contenido de la sentencia impugnada con relación al objeto del presente recurso de casación.- En la sentencia recurrida se resolvió declarar con lugar la demanda presentada por el señor Ricardo Antonio Romero Raymond por sus propios derechos, en contra de los señores Director Distrital Guayaquil y Jefe de procesos aduaneros Sala de arribo Internacional del Aeropuerto de Guayaquil, ambos del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador SENAE, en consecuencia se declaró la invalidez jurídica de la Resolución No SENAE-DDG-2019-0363-RE y su antecedente directo, la resolución sancionatoria No. SENAE-JSPA-2019-0005-RE, y se dispuso, dar de baja la contabilidad fiscal, el monto de la sanción impuesta, así como la devolución de los bienes retenidos.

1.2 De la sustanciación del recurso de casación.- A la presente sentencia de casación, le han

antecedido los siguientes actos procesales, que denotan su validez:

1.2.1 Auto de 7 de enero de 2021, a las 10h24, dictado por el doctor Miguel Ángel Bossano Rivadeneira, Conjuez Nacional de la Corte Nacional de Justicia, en el que se declara la admisibilidad del recurso de casación por el caso 2 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP), por falta de motivación de la sentencia, infringiendo los arts. 76, numeral 7, literal l) de la Constitución y 89 del COGEP. A su vez, por el caso 5 del art. 268 del COGEP, por el vicio de falta de aplicación del art. 17 de la Resolución 1456 de la Comunidad Andina de Naciones.

1.2.2 El señor Ricardo Antonio Romero Raymond, en la contestación del recurso de casación señala que la sentencia de instancia fue emitida con sustento legal y está debidamente motivada conforme a derecho, además que cumple con los requisitos constitucionales y legales de garantizar correctamente la norma supranacional. El artículo 17 de la Resolución 1456 de la Comunidad Andina de Naciones que pretende aplicar el SENAE es interpretado erróneamente en el libelo casacional, ya que en ninguna de sus resoluciones administrativas aduaneras impugnadas lo menciona ni se justifica la aplicación del sexto método de valoración. Finalmente, el recurso no está claro en los motivos y causales esgrimidos por el SENAE, resultando incongruente aceptar que existió aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho, resultando incongruente su fundamentación; por lo que solicita se deseche el recurso de casación

1.2.3 Sorteo de la causa número 09501-2019-00436, efectuado por la Presidencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, el 11 de junio del 2021, mediante el que se radicó la competencia en este Tribunal de Casación.

1.2.4 Auto de 4 de abril de 2022, en el que se convoca a las partes a audiencia para el día 8 de abril de 2022 a las 10h00.

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

2.1 De la jurisdicción y competencia.- Este Tribunal Especializado es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación, en virtud de la 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, ratificado 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 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, 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. Así como también, por el sorteo que consta en el proceso; y en atención a lo previsto en los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República Ecuador, 185 -segunda parte, número 1- del Código Orgánico de la Función Judicial, y artículo 269 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP). Por licencia concedida al Dr. José Suing Nagua, autorizada mediante oficio Nro. 0247-P-CNJ de 23 de febrero del 2022, actúa el Dr. Fernando Cohn Zurita, Conjuez de la Sala, conforme consta del acta de sorteo del 15 de marzo de 2022.

2.2 De la validez procesal.- En la tramitación del presente recurso extraordinario de casación, se han observado las solemnidades inherentes a esta clase de recursos, por lo que no existe nulidad alguna que declarar.

2.3 Problema jurídico planteado.- Al amparo del art. 268 del COGEP:

CASO 2: Falta de motivación de la sentencia.

CASO5: Falta de aplicación del art. 17 de la Resolución 1456 de la Comunidad Andina de Naciones.

2.4 Fundamentación del recurso.- El casacionista en la fundamentación del recurso señala que la sentencia de instancia no cumple con el requisito de motivación, por cuanto en su fundamentación, se han tomado decisiones que no cumplen con el precepto razonable, comprensible y lógico, como se aprecia en el literal c) del numeral ª *7.5*º del fallo, al determinar que no se descartaron correctamente los métodos de valoración al momento de valorar las mercancías que fueron objeto del procedimiento sancionatorio. Que se debe considerar ¿cómo se va a descartar los métodos de valoración, si no se trata de una importación normal donde se presenta la factura comercial y predomina el principio de buena fe? Que el presente caso no se trata de una infracción aduanera donde la simple trasgresión de la norma es suficiente para configurar la contravención. Que el Tribunal llega a su conclusión tomado en cuenta una norma que no es aplicable al caso concreto, ya que las normas de valor son aplicables a casos en los cuales no existe presunción del cometimiento de una infracción aduanera, por ello, en la motivación de la sentencia no existe lógica y los hechos planteados en el proceso no tienen coherencia con la normativa invocada por el Tribunal. Sobre la falta de aplicación del art. 17 de la Resolución

1456 de la Comunidad Andina de Naciones (CAN), esta norma debió haber sido aplicada, ya que la controversia se trataba sobre un procedimiento sancionatorio y no sobre un acto administrativo de determinación tributaria. Que la sentencia recurrida en su numeral ª *7.5º* hace alusión a la incorrecta valoración de las mercancías. Que el Tribunal aplica las normas de valoración para las importaciones de consumo, es decir, la Decisión 571 de valor, y desconoce el contenido del art. 17 de la Decisión 1456 de la CAN, la cual es clara al señalar que existe casos especiales de valoración, en los cuales se aplica de forma directa el Sexto Método de Valoración (último recurso). Que por lo expuesto se solicita casar la sentencia recurrida.

2.5 Contestación del recurso de casación.- El señor Ricardo Antonio Romero Raymond en la contestación al recurso interpuesto argumenta que la intención del SENAE es volver a hacer referencia a los hechos probados en el juicio, al preguntarse si las mercancías en un procedimiento sancionatorio deben valorarse de conformidad a la Decisión 571. Que el SENAE no ha observado la fundamentación autónoma, no determina cual es el yerro de derecho que influye en la decisión. Que el recurrente mezcló las formas de infracción de la ley con causales, sin llegar a determinar la preponderancia de algún error. Que no se debe segmentar el contenido de la sentencia para pretender justificar la falta de motivación por el Tribunal. Que el propio SENAE, admite que no realizó el descarte de los métodos de valoración cuando estaba en la obligación de hacerlo, toda vez que se presentaron las correspondientes facturas de compra y la respectiva documentación en el aforo en el aeropuerto. Que en el análisis de la sentencia, se invocan las normas pertinentes para la resolución del caso, se evidencia la lógica formal, y el fallo está redactado en un lenguaje sencillo y comprensible, cumpliendo todos los presupuestos de la motivación. Que el SENAE no explica por qué la sentencia es inmotivada, ni determina la razón por la que existe la falta de motivación. Que la recurrente señala que se incurre en una falta de aplicación del art. 17 de la Resolución 1456, pero por otro lado lo menciona como norma indebidamente aplicada. Que el SENAE utiliza la misma motivación de la sentencia de instancia, para encuadrar dos causales del art. 268 del COGEP, demostrando falta de argumentación del mismo. Que el SENAE interpreta erróneamente el contenido excepcional del art. 17 de la Resolución 1456, cuyo carácter es determinador, el cual en los actos administrativos aduaneros previos, el SENAE no lo ha establecido ni aplicado. Que en la resolución impugnada no consta la motivación de la aplicación directa del sexto método de valoración, en virtud de dicha norma, violentando la Constitución. Que la Decisión 571 y la Resolución 1456 se encuentran en una misma estructura jurídica, que terminan en el Acuerdo sobre Valoración de la OMC, por lo tanto, la sentencia recurrida cumple con los requisitos legales y constitucionales. Que en el presente caso ocurrió una aplicación directa de una sanción, violando normas supranacionales, que establecen la aplicación sucesiva de métodos de valoración, lo cual el SENAE incumplió. Que no se trataba de una

importación normal, sino de efectos personales de viajeros, no comerciales, propios del desenvolvimiento económico, por lo tanto no tributables. Que en la sentencia recurrida se evidencia que el Tribunal aplicó correctamente las normas supranacionales, por cuanto se alegó y probó que el cálculo de la multa impuesta por el SENAE es ilegal, incorrecto y desproporcionado. Que resulta contradictorio afirmar que el Tribunal *A quo* no aplicó una norma supranacional, siendo que el propio SENAE afirma que respetó los métodos de valoración en sus actos administrativos y resoluciones. Que por lo expuesto se solicita desechar el recurso de casación interpuesto.

2.6 Audiencia.- La audiencia convocada se llevó a cabo el día 8 de abril a las 11h00.- Comparecieron a la misma, por la parte recurrente el abogado Efrén Santiago Jurado Carriel, procurador judicial del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador y, por la contraparte, los abogados José Vicente del Pozo Velarde, José Vicente del Pozo Moreira y el actor Sr. Ricardo Romero, quienes intervinieron debidamente autorizados en sus alegatos como se podrá verificar del acta de audiencia que obra del proceso, así como del CD que contiene la grabación de la misma.-

3. ANÁLISIS Y RESOLUCIÓN DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO

3.1 Del análisis del problema jurídico planteado.- El recurso de casación interpuesto se fundamenta en los casos 2 y 5 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos que establece: ª *Art. 268.- CASOS.- El recurso de casación procederá en los siguientes casos: (¼) 2. Cuando la sentencia o auto no contenga los requisitos exigidos por la ley o en su parte dispositiva se adopten decisiones contradictorias o incompatibles así como, cuando no cumplan el requisito de motivación (¼) 5. Cuando haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho sustantivo, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, que hayan sido determinantes en la parte dispositiva de la sentencia o auto*º .

El caso 2, se refiere a la transgresión de normas relacionadas con la estructura, contenido y forma de la sentencia o auto, la que se configuraría de las siguientes formas: i) por defectos en la estructura del fallo, que se da por la falta de requisitos exigidos por la ley para la sentencia o auto; ii) por incongruencia en la parte dispositiva del fallo, en cuanto se adoptan resoluciones contradictorias o incompatibles y, iii) Por falta de motivación. En el presente caso, el recurrente ha fundamentado la falta de motivación.

El caso 5 tiene como limitante la revaloración de las pruebas y debe ser planteado a partir de los hechos probados en la sentencia, que se entiende son aceptados por las partes procesales y, sobre los cuales, no cabe una nueva revaloración.

3.2 La falta de aplicación alegada, consiste en que: *ª ¼el 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 jurídica¼º*. (Murcia Ballén, Humberto,. 2005, Recurso de Casación Civil, Bogotá Colombia Ediciones Jurídicas Gustavo Ibánez C. Ltda., pág. 327).

3.3 El recurrente manifiesta en su recurso que se han violentado las siguientes normas:

CONSTITUCIÓN DE LA REPUBLICA DEL ECUADOR

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

CÓDIGO ORGÁNICO GENERAL DE PROCESOS

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

RESOLUCIÓN No. 1456 DE LA COMUNIDAD ANDINA DE NACIONES

*ª **Artículo 17.-** Criterios para otros casos especiales no reglamentados.- Para la determinación del valor en aduana en los casos especiales no reglamentados por esta Resolución, ni en los instrumentos emitidos por los Comités de Valoración de la OMC y Técnico de Valoración de la OMA, anexos al Reglamento Comunitario aprobado por Resolución 846, ni en la legislación de los Países Miembros, se considerará, entre otros, el precio establecido según uno de los siguientes criterios:*

1. Precio de referencia.

2. Precio de reventa en el país de importación, deducidos los costos y gastos en que se incurra para su importación y comercialización.

3. Valor registrado en los documentos de seguro de las mercancías.

4. Valor registrado en los contratos u otros documentos relacionados con las mercancías.

5. Valor registrado en la Declaración de Exportación confirmado por la Autoridad Aduanera del país de exportación.

6. Precio fijado por un perito en la materia, independiente del comprador y vendedor, siendo el costo asumido por el importador.

7. Precio del mercado interno del país de exportación de mercancías, que sea aplicable en el país de importación; siempre que de él se deduzcan los impuestos internos de dicho país que se hayan pagado. Para la determinación del valor en aduana de acuerdo a lo señalado en el presente artículo, se deberá considerar lo estipulado en el numeral 2 del artículo 7 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC.ª

3.4 Corresponde pronunciarse en primer lugar respecto a al caso 2 del art. 268 del COGEP, señalando que la motivación es ª *el conjunto de razonamientos de hecho y de derecho en los cuales el juez apoya su decisión y que constituye una garantía de justicia a la que se ha reconocido jerarquía constitucional*º (Fernando De la Rúa, El Recurso de Casación, Víctor P. de Zavala, Editor, Buenos Aires, 1968, página 363), por lo que es obligación de esta Sala verificar si en efecto, como alega el recurrente, el fallo recurrido carece de motivación:

3.4.1 De la revisión de la sentencia se ha podido observar que: **a)** El Tribunal *A quo*, acordó conjuntamente con las partes, los siguientes puntos de controversia en: ª *(1) VERIFICAR si la actuación de la administración tributaria cumplió los requisitos constitucionales de motivación y de respeto del principio de derecho a la defensa y debido proceso. (2) ESTABLECER si la ahora parte actora incurrió o no incurrió en la causal de contravención que se le imputa en el proceso sancionatorio, cuya resolución fue ratificada en el acto administrativo impugnado en esta causa. (3) VERIFICAR si se aplicaron correctamente las normas de valoración y para el cálculo del valor de multa*º, y en función de estos procedió a realizar el análisis respectivo, a partir del considerando 7, detalla varios conceptos constitucionales que deben aplicarse en las controversias jurídicas como el acceso gratuito a la justicia, tutela efectiva, los derechos y obligaciones que se deben respetar en todo proceso judicial; se pronuncia respecto a las presunciones de validez y ejecutoriedad de los actos administrativos de contenido tributario; se pronuncia respecto a la carga de la prueba y a lo que la

doctrina establece respecto a la prueba; **b)** Respecto al primer punto de la controversia consideró uno de los argumentos del actor que se refiere a la invalidez del acto administrativo, de conformidad al numeral 2 del artículo 139 del Código Tributario: *ª falta de motivación de la sanción impuesta; falta de motivación en la aplicación y descarte de los métodos de valoración de los bienes retenidos; falta de valoración de pruebas que buscaban sustentar que los artículos retenidos son efectos personales; y, que se inició el sumario sancionatorio sustentado en un tipo penal pero se sancionó en base a otro tipo penalº* ; **c)** Sobre la alegación de falta de valoración de pruebas y falta de motivación de la sanción impuesta, el Tribunal *A quo* señaló que de la revisión del antecedente del acto administrativo impugnado, esto es la Resolución Sancionatoria No. SENAE-JSPA-2019-0005-RE, se determina que el pasajero, ahora actor, señor Romero Raymond Ricardo Antonio *ª Sí presentó presuntas pruebas de descargoº (fs. 438),* pero en el acápite que se refiere a la valoración de pruebas se indica que el pasajero *ª no ha presentado pruebas realesº y se agrega a continuación que el ruc presentado se encuentra en estado ª suspendidoº (fs. 440 vuelta)*; ante lo cual el Tribunal de instancia establece que no le quedan dudas que la Resolución Sancionatoria se encuadró en lo preceptuado en el numeral 2 del artículo 139 del Código Tributario, ya que se afectó el derecho a la defensa al no valorar todas las pruebas presentadas; simplemente se las descartó al calificarlas como *ª no realesº*, sin que se pueda entender cuál fue el motivo de no valoración, lo que demuestra la afectación al derecho a la defensa del actor; ya que de la revisión que realiza el Tribunal juzgador del acto administrativo se verificó que el administrado alegó como parte de su defensa que los bienes retenidos correspondían a equipos o herramientas propias de su profesión u oficio, pero que para llegar a esta conclusión de que los bienes no estaban vinculados a su oficio, la administración aduanera debía analizar toda la prueba documental, y no lo hizo. El Tribunal de instancia resalta que la prueba que se adjuntó en la etapa administrativa fue practicada en sede judicial, y de esta se demuestra que los equipos si están vinculados al oficio del señor Romero, que es la realización de eventos, lo que evidenció que si la administración aduanera hubiere cumplido con la actividad reglada a la cual está obligada en la tramitación de los procesos administrativos no hubiere llegado a conclusiones equivocadas; **d)** El Tribunal además, dejó constancia que en la Resolución No. SENAE-DDG-2019-0363-RE, acto administrativo posterior, el Director Distrital de Guayaquil del SENAE, pretendió subsanar la falta de motivación de la resolución sancionatoria, pues entonces analizó la documentación presentada anteriormente; sin embargo los jueces *A quo* establecieron que aquello no era procedente, ya que si el Director Distrital confirmó que el acto recurrido adolecía de falta de motivación o de violación del debido proceso con afectación al derecho a la defensa (que fue el caso), de conformidad a lo señalado en el artículo 139 del Código Tributario debió declarar la invalidez del mismo. Que al no valorar todas las pruebas el SENAE vulneró el derecho a la defensa por un lado y, en la misma línea, no procedió a rechazar las pruebas como correspondía, de forma motivada, para garantizar el derecho a la defensa

que no puede ser privado en ninguna etapa o grado del procedimiento conforme lo manda el Art. 76, numeral 7) literal a) de la Constitución de la República del Ecuador. Que al no actuar de esta manera la Administración Tributaria prescindió de las normas de procedimiento prescritas en la ley, lo que a su vez obstó el derecho a la defensa del ahora demandante; **e)** Respecto a la falta de motivación en la aplicación y descarte de los métodos de valoración de los bienes retenidos, el Tribunal de instancia determinó que al revisar el actuar del SENAE en el Memorando No. SENAE-JSPA-2019-0190-M, se observa que mediante Informe de Aforo No. 019201910000170 se determinó mediante sexto método el valor FOB de los bienes retenidos; y que a pesar de aquello, ni en la Resolución Sancionatoria No. SENAE-JSPA-2019-0005-RE como en la Resolución impugnada No. SENAE-DDG-2019-0363-RE, así como tampoco en el Informe de Aforo No. 019201910000170, se encuentra explicación alguna del proceso de descarte de los métodos de valoración; motivo por el cual el tribunal A quo estableció que la autoridad tributaria aduanera violento otra de las normas de procedimiento y formalidades que la Ley prescribe; f) Finalmente el tribunal de instancia señaló que de la revisión de la Providencia No. SENAE-JSPA-2019-0015-PV, a través de la cual se aperturó el procedimiento sumario en contra del Sr. Ricardo Romero, se verificó que se le notificó por el cometimiento presunto de la conducta tipificada en el numeral 3 del artículo 299 del Código Orgánico Integral Penal no obstante al momento de imponerse la sanción mediante Resolución No. SENAE-JSPA-2019-0005-RE, se lo sancionó por haber incurrido en la conducta tipificada en el numeral 5 del artículo 299 *ibídem*, con lo que también existió violación al derecho a la defensa al haberse sustentado la sanción en un tipo penal diferente a aquel con el cual se inició el sumario. De esta forma concluye el tribunal de instancia luego del análisis realizado en que los actos administrativos adolecen de invalidez, por lo que resulta innecesario pronunciarse sobre si se incurrió en la causal de contravención que se le imputa al accionante.

3.4.2 En este punto, es necesario citar la sentencia de la Corte Constitucional No. 188-15-EP/20 de 11 de noviembre de 2020, numerales 20 y 21, que ha indicado sobre las premisas implícitas en la motivación: *ª 20. Como ha establecido la jurisprudencia de esta Corte, para que una motivación sea suficiente es preciso que reúna ciertos elementos argumentativos mínimos. Esto exige que los razonamientos que componen esos elementos mínimos deben estar suficientemente explícitos en el texto de la motivación; lo que no implica, sin embargo, que todas y cada una de las premisas y conclusiones de esos razonamientos deban estar explícitas en dicho texto, algunas de ellas bien pueden estar implícitas o sobreentendidas. Para identificarlas, es preciso atender al contexto de la motivación, lo que, por lo demás, es indispensable para una lectura cabal de cualquier texto. 21. Cabe aclarar, eso sí, que la existencia de las mencionadas premisas implícitas no exonera del cumplimiento de los elementos mínimos para que una motivación sea suficiente; una cosa es ser*

consciente de que los textos en ocasiones tienen significados sobreentendidos y otra, adjudicar a un texto un contenido extraño a élº. Más contundente incluso cuando la Corte afirma: ª 24. Cabe señalar, además, que para la Corte la garantía de la motivación no se refiere a la corrección del razonamiento judicial, sino, exclusivamente, a explicar de forma suficiente los fundamentos de la decisión adoptadaº (Sentencia No. 1507-15-EP/21 de 20 de enero de 2021). (El subrayado corresponde a esta Sala).

3.4.3 En virtud del análisis que antecede esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, no evidencia que la sentencia de instancia adolezca de falta de motivación, pues se sustentan las razones fácticas y jurídicas por las que se considera que la Administración Tributaria Aduanera en su actuación en el proceso sancionatorio, violento el derecho a la defensa del actor; por lo tanto no se configura el caso 2 del art. 268 del COGEP denunciado por el casacionista.

3.5 Respecto al caso 5 del art. 268 del COGEP, en el que se alega falta de aplicación del art. 17 de la Resolución 1456 de la Comunidad Andina de Naciones, se parte de los hechos probados en instancia, así en el considerando 7.5 del fallo recurrido: *ª ¼**c).-** Respecto a la falta de motivación en la aplicación y descarte de los métodos de valoración de los bienes retenidos, a fojas 430 a 431 vuelta del expediente judicial, se encuentra el Memorando No. SENAE-JSPA-2019-0190-M, donde en su texto se indica que mediante Informe de Aforo No. 019201910000170 y que respetando los métodos de valoración se determinó mediante sexto método el valor FOB de los bienes retenidos, no obstante aquello, de la revisión de la Resolución Sancionatoria No. SENAE-JSPA-2019-0005-RE (fs. 437 a 442), como de la Resolución impugnada No. SENAE-DDG-2019-0363-RE (fs. 312 a 318), así como del Informe de Aforo No. 019201910000170 (fs. 457) no se encuentra explicación alguna del proceso de descarte de los métodos de valoración, lo que significa otra violación de las normas de procedimiento y formalidades que la Ley prescribe, lo que afecta a su vez también al cálculo del valor de la multa¼º* . (El subrayado es de esta Sala Especializada de la Corte Nacional de Justicia).

3.5.3 Del literal c) del numeral 7.5 transcrito, así como de todo el fallo recurrido analizado, se evidencia que el tribunal A quo llegó a una convicción por considerar que el acto impugnado y sus antecedentes no tenían motivación, lo que había vulnerado no sólo el derecho a la defensa del accionante, sino el derecho al debido proceso. Esta fue la razón principal y exclusiva por la cual se declaró la invalidez del acto impugnado y de sus antecedentes, y esto constituye un hecho probado en instancia, aceptado por las partes procesales.- Entonces, bajo esta realidad, no se observa como la aplicación del art. 17 de la Resolución 1456 de la Comunidad Andina de Naciones hubiere influido en la decisión de la causa, pues incluso de haberse aplicado, ello no subsanaba la falta de motivación determinada por los jueces de instancia, tampoco subsanaba la vulneración al debido proceso

determinada, y, por tanto no hubiere incidido en la resolución de la causa, consecuentemente se desecha el yerro alegado bajo el caso 5.

4. RESOLUCIÓN

4.1. Por las consideraciones antes referidas, esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA, resuelve **NO CASAR** la sentencia de 17 de septiembre del 2020, a las 09h59, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas; dentro del juicio No. 09501-2019-00436.

4.2 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. No. 1452-UATH-2021-DCH de fecha 21 de diciembre del 2021.

4.3 Sin costas.

4.4 Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen.

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL (PONENTE)

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL (E)

COHN ZURITA FERNANDO ANTONIO

CONJUEZ NACIONAL (E)

FUNCIÓN JUDICIAL

173692204-DFE

Juicio No. 09501-2019-00344

JUEZ PONENTE: GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA, JUEZ NACIONAL (E) (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 8 de abril del 2022, las 12h08. **VISTOS:** El abogado Jimmy Ruiz Villacres, procurador judicial de la Directora General y Directora Nacional de Intervención del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (SENAE), interpone recurso de casación en contra de la sentencia del 31 de julio de 2020, las 10h50, emitida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas dentro del juicio No. 09501-2019-00344, propuesto por el señor Luis Alberto Gómez Morales en calidad de procurador judicial de la compañía TEXTIGLOBAL S.A., en contra de la Resolución No. SENAE-DNJ-2019-0106-RE de 20 de junio de 2019 expedida por la presentación del reclamo presentado en contra del Acta de Determinación Complementaria No. SENAE-DNJ-2018-0406-PV efectuada a la determinación de control posterior No. JCPI-2016-0043-D001, sentencia en la que se resuelve declarar con lugar la demanda de impugnación y como consecuencia declara la invalidez jurídica de la Resolución No. SENAE-DNJ-2019-0106-RE de 20 de junio de 2019 así como de sus antecedentes.

PRIMERO: COMPETENCIA.- 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, 184 y 185 segunda parte, numeral 1 del Código Orgánico de la Función Judicial y 269 del Código Orgánico General de Procesos.

SEGUNDO: INTEGRACIÓN DEL TRIBUNAL JUZGADOR.- En virtud del sorteo de la causa No. 09501-2019-00344, realizado el 13 de abril de 2021, a las 16h41, se radicó la competencia en la Sala integrada por los doctores: Gilda Rosana Morales Ordóñez, José Dionicio Suing Nagua (en calidad de Jueces Nacionales) 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. Por licencia concedida al Dr. José Suing Nagua, autorizada mediante oficio Nro. 0247-P-CNJ de 23 de febrero del 2022, actúa el Dr. Fernando Cohn Zurita, Conjuez de la Sala, conforme consta del acta de sorteo del 15 de marzo de 2022.

TERCERO: PRESENTACIÓN DEL RECURSO.- La Directora General y la Directora Nacional de Intervención del Servicio de Aduana del Ecuador (SENAE), presenta recurso extraordinario de casación (escrito de fs. 1216 a 1221), el cual es calificado por el Tribunal de instancia de oportuno, que cumple los requisitos de ley y dispone subir los autos al superior mediante auto del 15 de septiembre de 2020, a las 11h38, cumpliendo lo señalado en el artículo 269 del Código Orgánico General de Procesos y remite el proceso a esta Corte Nacional de Justicia.

CUARTO: ERRORES ALEGADOS Y ADMITIDOS.- Mediante auto de 16 de noviembre del 2020, las 08h03, dictado por el doctor Miguel Ángel Bossano Rivadeneira, Conjuez de la Corte Nacional de Justicia, se admite el recurso de casación interpuesto por el abogado Jimmy Ruiz Villacres procurador judicial de las autoridades aduaneras demandadas, con fundamento en los casos 4 y 2 del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos: **Caso 4** por **falta de aplicación** del art. 164 del COGEP, que ha conducido a una equivocada aplicación o a la no aplicación de normas de derecho sustantivo. **Caso 2**, por el vicio de **falta de motivación** infringiendo el art. 76 numeral 7) literal l) de la Constitución de la República del Ecuador.

QUINTO: 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 también lo manifestaron los procuradores en la audiencia de casación, por lo que declara la plena validez del mismo.

A la presente sentencia de casación le han precedido los siguientes actos procesales que denotan su

validez:

A la presente sentencia de casación le han precedido los siguientes actos procesales que denotan su validez: providencia de jueves 31 de marzo de 2022, las 14H13, dictada por el Juez Nacional Ponente en la que se convoca a las partes a audiencia de casación en vía telemática para el día jueves 7 de abril de 2022, a las 14h45, misma que efectivamente se realizó, y en la cual fueron escuchadas las partes procesales a través de sus procuradores judiciales; por la Directora General y Directora Nacional de Intervención del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, el abogado Fabricio Alberto Giler Garzón; y, por la parte actora compañía TEXTIGLOBAL S.A., el abogado Patricio Fernando Dávila Molina, quienes intervinieron con sus alegatos debidamente autorizados. No hicieron uso de su derecho a réplica, por tanto tampoco hubo contrarréplica, como se podrá verificar del acta de audiencia que obra del proceso, así como del CD que contiene la grabación de la misma.

Se suspende la audiencia para que la Sala delibere, al cabo de quince minutos se reinstala y anuncia que fue tomada la decisión en forma unánime, se la expuso oralmente por parte del juez ponente. Se cumple ahora con la notificación por escrito conforme lo dispone la ley.

SEXTO: ARGUMENTOS DE LA RECURRENTE POR LOS VICIOS ADMITIDOS.- El ente de control aduanero, en el escrito de casación y en la audiencia llevada a cabo, al fundamentarlo manifiesta:

6.1. Sobre el **caso 4,** la falta de aplicación del art. 164 del COGEP que condujo a una equivocada aplicación o a la no aplicación de normas de derecho sustantivo en la sentencia, pues considera que en el acápite 6.5 *ª ¼ el Tribunal no se pronunció respecto a todos los medios probatorios aceptados. (¼) º* Establece que los jueces actúan *ª sin ninguna consideración a las disposiciones contenidas en el artículo 164 del COGEP, el cual señala la obligación de Juzgador de expresar en su resolución la valoración de todas las pruebas que le sirvieron para justificar su resolución.º* Pues considera que en la motivación no se aprecia un análisis respecto a dicha prueba documental pericial, pese a que sirvieron como motivo para declarar sin lugar el Reclamo Administrativo y que fueron aceptados como medios de prueba.

6.2. Por el **caso 2** acusa la falta de motivación de la sentencia, considera que: *ª (¼) una de las premisas menores haciendo el ejercicio del silogismo en la sentencia era verificar si la Resolución No. SENAE-DNJ-2019-0106-RE de fecha 20 de junio de 2019 mediante la cual se declaró sin lugar el reclamo administrativo Nro. 009-2018, fue correctamente negado, confrontando con la premisa*

mayor que serían las normas de derecho que versan sobre el procedimiento a seguir dentro del trámite de los Reclamos Administrativos, son estas normas frente a este solo hecho que debía confrontarse, pero como se pueden dar cuenta el tribunal basa su decisión considerando de manera totalmente errada que, las supuestas omisiones de la determinación de control posterior fue realizado en presidencia de las normas y procedimientos para determinar el valor en aduana conforme los métodos secundarios de valoración que supuestamente afectaron el derecho a la defensa del importador, pero en la parte motivacional de la sentencia no hacen ninguna referencia o análisis al verdadero acto administrativo impugnado que es la Resolución No. SENAE-DNJ-2019-0106-RE de fecha 20 de junio de 2019 mediante la cual se declaró sin lugar el reclamo administrativo Nro. 009-2018.ª

SÉPTIMO: ARGUMENTOS DE LA CONTESTACIÓN AL RECURSO DE CASACIÓN INTERPUESTO.- El abogado Luis Alberto Gómez Morales, procurador judicial de la compañía TEXTIGLOBAL S.A., tanto en la contestación escrita como en la audiencia convocada para conocer la causa, procede a dar contestación al recurso de casación interpuesto por la administración aduanera, del cual solicita sea rechazado y se ratifique en todas sus partes el fallo emitido por el Tribunal de instancia.

OCTAVO: CONSIDERACIONES DE LA SALA DE CASACIÓN PARA SU DECISIÓN. -

8.1. PROBLEMAS JURÍDICOS PLANTEADO. - El recurso de casación se fundamentada en los casos 2 y 4 del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos que establece:

> *ª **Art. 268.- Casos.** (¼) 2. Cuando la sentencia o auto no contenga los requisitos exigidos por la ley o en su parte dispositiva se adopten decisiones contradictorias o incompatibles así como, cuando no cumplan el requisito de motivación.4. Cuando se haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de los 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.*

Si bien el SENAE ha fundamentado su recurso en el orden que estima conveniente, la doctrina y la jurisprudencia orientan que cuando se acusa al fallo de encontrase incurso en varias causales, para resolverlas la Sala de casación debe seguir un orden lógico jurídico, dadas las implicaciones de los vicios denunciados que pudieran afectar la sentencia. Así, en lo que respecta al recurso interpuesto por la pare actora, esta Sala iniciará con el estudio del caso 2, seguido por el caso 4 del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos.

8.2.- CASO 2 DEL ARTÍCULO 268 DEL COGEP.- Corresponde a esta Sala de Casación resolver sobre la alegada falta de motivación y la decisión incompatibilidad denunciadas por el recurrente y admitidas a trámite por el Conjuez, las cuales de configurarse, tiene el efecto de producir la nulidad del fallo, al tenor de lo ordenado en la normativa relativa al planteamiento del problema jurídico; en este contexto, las normas de derecho que el recurrente considera infringidas son:

Constitución de la República del Ecuador

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

8.2.1.- Alcance doctrinario del error al amparo del caso segundo.- El caso 2 se refiere a la transgresión de normas relacionadas con la estructura, contenido y forma de la sentencia o auto, la que podría configurarse de tres formas: 1) por defectos en la estructura del fallo que se dan por la falta de requisitos exigidos por la ley para la sentencia o auto, 2) por incongruencia en la parte dispositiva del fallo en cuanto se adopten resoluciones contradictorias o incompatibles; y, 3) cuando la sentencia no cumpla con el requisito constitucional y legal de la debida motivación.

8.2.1.1.- En lo que respecta al vicio sobre la motivación; muchos y diversos autores se han referido a este elemental principio procesal, en tal sentido, la autora Gladis E. de Midón, en su obra ªLa Casación Control del Juicio de Hechoº, (Rubinzal Culzoni Editores, Buenos Aires -Argentina, 2001, p. 20), manifiesta que:

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

acto de voluntad inepto de por si para constituirse en fuente jurígena de derechosº .

El Dr. Santiago Andrade Ubidia, en el libro ª La Casación Civil en el Ecuadorº, Andrade y Asociados, Fondo Editorial, Quito, 2005, p. 138, considera que:

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

Para Oswaldo Alfredo Gozaini, en su obra ª El Derecho Procesal Constitucional, El Debido Procesoº, Rubinzal - Culzoni Editores, Buenos Aires-Argentina, 2004, p. 428; la motivación, que no es otra cosa que:

> *ª ¼la progresividad del derecho de las partes y la obligación constitucional de los jueces de motivar los fallos, plantea la naturaleza que tiene este deber fundamental. No se trata de contabilizar una simple fundamentación que puede resultar suficiente con la aplicación mecánica de la ley, sino de analizar si dicha exigencia radica en una necesidad política propia de la justificación de los actos de un poder del Estado, o significa establecer una garantía constitucional que forma parte de un conjunto de mayor contenido en el principio del debido procesoº* .

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

8.2.2.- La pretensión de la autoridad aduanera recurrente es que se case la sentencia emitida por el Tribunal a quo por ser contraria a los requisitos del test de motivación: razonabilidad, lógica y comprensibilidad, conforme lo ha señalado la Corte Constitucional dentro del sentencia 227-12-SEP-CC, pues a su criterio se declara la supuesta afectación del derecho a la defensa del importador pero en ninguna parte de la motivación de la sentencia hace referencia o analiza al verdadero acto administrativo impugnado que es la Resolución No. SENAE-DNJ-2019-0106-Re de 20 de junio de 2019, mediante la cual se declaró sin lugar el reclamo administrativo No. 009-2018; acusación que

debió ser interpuesta a través de otro de los casos previsto en el art. 268 del COGEP, pues establece la omisión de resolver lo que a su criterio el Tribunal dejó de resolver, deficiencia en el recurso que torna inadmisible el análisis por el caso señalado, a pesar de ello, al haber sido invocada la falta de motivación en el fallo, este Tribunal de Casación, pasa a verificar en la sentencia si esta se encuentra motivada.

8.2.3.- El caso 2 en la forma en que se ha sido propuesto obliga a esta Sala a analizar pormenorizadamente la sentencia recurrida, de la cual se extrae: en los numerales uno, dos, tres y cuatro refiere sobre la competencia, fecha y hora de la emisión, identificación de las partes y enunciación breve de los hechos, circunstancias objeto de la demanda y defensa de la parte demandada; no existen excepciones previas sobre las cuales ha de pronunciarse; en el numeral 5.3 sobre el objeto de la Litis se fijó en la audiencia preliminar en: *ª 1.- establecer si el acto impugnado adolece de nulidad por no haber notificado con el informe definitivo de la determinación complementaria; 2.- establecer si en el proceso de determinación se ha omitido notificar al importador con los factores de riesgo que originaron la duda razonable; 3.- establecer si el acto impugnado es nulo por no haberse considerado al momento de resolver las pruebas que fueron presentadas por la hoy actora; y, 4.- determinar si aduana procedió conforme a derecho y a las normas de valoración en el reajuste realizado a los valores declarados por el importador.º* ; a continuación, hace relación a las pruebas anunciadas y practicadas por las partes.

8.2.4.- El numeral siete denominado ª Motivaciónº establece que en aplicación del control de legalidad , así como del principio dispositivo contemplado en el art. 19 del Código Orgánico de la Función Judicial y de la revisión de los actos administrativos pasa a verificar el objeto controvertido en los siguientes términos: En el punto 7.1 el primer punto del objeto controvertido el cual se delimitó en: ***ª 1.- Establecer si el acto impugnado adolece de nulidad por no haber notificado con el informe definitivo de la determinación complementariaº*** para lo cual el Tribunal se refiere en primer momento al contenido del art. 107 del Reglamento al Título de la Facilitación Aduanera para el Comercio, del Libro V del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones que establece las regulaciones que rigen para el control posterior y contemplan la obligatoriedad de notificar los informes (informe preliminar e informe definitivo), cita el art. 13 del Código Tributario que establece la interpretación de la ley en materia tributaria y continúa con el art. 131 del Código Tributario que se refiere a la determinación complementaria. Establece como hecho fáctico que *ª no existe en el proceso, que se haya notificado con el Informe Definitivo al importadorº* , esto es después de la suspensión del reclamo administrativo por lo que consideran los jueces de instancia que es procedente la aplicación de lo que dispone el Art. 139 numeral 2 del Código Tributario y *ª determina que existe Nulidad al no notificarse con el Informe Definitivo de la Determinación Complementaria, al*

importador, conforme al procedimiento establecido" De lo cual se establece que existe un ejercicio argumentativo correcto por parte de los jueces, cuyo análisis y conclusión arribada no necesariamente esta Sala de Casación comparte, pues al amparo del caso 2 propuesto, se debe verificar que exista un silogismo jurídico correcto y que la conclusión se encuentre sustentada en normas jurídicas.

8.2.5.- En cuanto al siguiente punto del objeto controvertido, contenido en numeral 7.2, esto es: ***2.- establecer si en el proceso de determinación se ha omitido notificar al importador con los factores de riesgo que originaron la duda razonable"*** lo jueces de instancia establecen que la Administración Aduanera no ha determinado de manera motivada los factores de riesgo que genera el inicio de la duda razonable a la compañía accionante, conforme lo ha establecido el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina en sendos fallos, citando en específico el proceso No, 38IP2016, incumplimiento que a su criterio *"toda vez que no se ha determinado los factores de riesgos que generó el inicio de la duda razonable, ni se comunicó a la compañía TEXTIGLOBAL S.A., sobre los factores de riesgos en que se fundamentó, ni se requirió las explicaciones pertinentes en función de dichos factores de riesgos, que conlleva a la nulidad por violación al debido proceso al tenor de lo prescrito en el Art. 139 numeral 2 del Código Orgánico Tributario, así como por la violación a la garantía de motivación consagrada en el Art. 76, numeral 7, literal l) de la Constitución de la República del Ecuador."* Lo cual ha ocasionado que la accionante no pueda ejercer correcta y debidamente el derecho a la defensa, citando a continuación la sentencia de 17 de noviembre de 2017, dentro del Proceso 102IP2017, en sus páginas 11 y 12. (4.1.3. Nulidad de la Resolución N° SENAEDNJ20190062RE Por vicio de procedimiento en la tramitación del Reclamo Administrativo 1762018.). Con lo que se evidencia que este punto controvertido fue resuelto de manera motivada, estableciendo a su criterio la pertinencia de las normas a los hechos puestos a su conocimiento, lo cual lleva a concluir que existe violación del debido proceso y de la garantía de la motivación.

8.2.6. El tercer punto del objeto controvertido desarrollado en el numeral 7.3 de la sentencia: ***3.- establecer si el acto impugnado es nulo por no haberse considerado al momento de resolver las pruebas que fueron presentadas por la hoy actora;*** Los jueces al respecto establecen que *"la Autoridad Aduanera, incurre en una franca violación al debido proceso y al derecho a la defensa por cuanto NUNCA se dispuso la elaboración del informe contable que fue solicitado, en su lugar y para beneficiar sus argumentos se permitió asimilar un "INFORME CONTABLE" con un "INFORME TÉCNICO DE VALORACIÓN" lo cual no es lo mismo"* bajo ese contexto, señala que dichos informes no tienen el mismo objeto y conclusiones, lo cual representa una violación al debido proceso y el derecho a la defensa de la importadora, lo cual se enmarca dentro de lo señalado en el Art. 139 del Código Tributario, en concordancia con los artículos 75 y 76, numerales 1 y 7 de la Constitución de la República. Visualizándose de igual manera el establecimiento de premisa fáctica, premisa normativa y

conclusión, lo cual demuestra el ejercicio argumentativo mínimo para que una conclusión se considere justificada en derecho y motivada.

8.2.7. Finalmente, sobre el cuarto punto del objeto controvertido: ***4.- determinar si aduana procedió conforme a derecho y a las normas de valoración en el reajuste realizado a los valores declarados por el importador.*** Para su solución, en la sentencia el Tribunal de instancia invoca el art. 3 de la Decisión 571 de la CAN que se refiere a los Métodos para determinar el Valor en Aduana de conformidad con lo establecido en el Acuerdo sobre Valoración de la OMC; y señala cual es la forma de aplicación de los métodos (forma de descarte). Desarrolla dentro de este caso la forma de proceder de valoración por el ª Primer Métodoº, cita el art. 5 de la Resolución 1684 y los supuestos previstos en los literales a), b) c) y d) del numeral 1 del art. 1 del Acuerdo relativo a la Aplicación del art. VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, de igual manera se refiere al numeral 2 art. 4 de dicho acuerdo y Resolución, el cual define lo que se entiende por valor de transacción y finaliza señalando que para la aplicación de este método se debe analizar a más de los documentos de soporte y acompañamiento, la información consignada por el importador en la Declaración Andina de Valor (DAV), ante ello afirma la obligatoriedad del ente aduanera que emitir y comunicar la decisión por escrito al importador a efectos de ejercer su derecho de contradecir su decisión (en este caso justificar su duda razonable) y establece que *ª el importador presentó la factura debidamente certificada conforme consta en el cuaderno procesal, no se analizó la información consignada por el importador en la Declaración Andina de Valor (DAV), razón más que suficiente, para establecer este Tribunal, que no se encuentra justificado el accionar de la Administración de Aduana, al aplicar un método secundario para establecer una determinación complementaria, lo cual no procedió conforme a las normas de valoración que se encuentran debidamente explicados en los documentos supranacionales.º* Por lo que se constata que el Tribunal de instancia para resolver el punto 4 del objeto controvertido, estableció con mucha claridad la premisa mayor (Aplicación del primer método de valoración aduanera), premisa menor (no se ha justificado por parte del ente aduanero la duda razonable para la aplicación de métodos secundarios dentro de la determinación complementaria efectuada a TEXTIGLOBAL S.A.) y, llegan a la conclusión de que, en el caso la Administración Aduanera no procede conforme a las normas de valoración que se encuentran previstas en los instrumentos supranacionales. En consecuencia de lo expuesto, permite evidenciar a esta Sala, que el objeto controvertido, enmarcado en 4 puntos de análisis fue resuelto de manera motivada.

8.2.8.- En definitiva, el cargo de falta de motivación alegado en su recurso por la administración tributaria, no ha sido evidenciado. Es menester dejar expuesto que la actual Corte Constitucional del Ecuador, dejando a un lado el test de motivación referente al cumplimiento de los requisitos de

comprensibilidad, lógica y razonabilidad, ha señalado que existe argumentación jurídica si la estructura mínimamente está integrada por: **i)** Una fundamentación normativa suficiente; y **ii)** Una fundamentación fáctica suficiente. (Sentencia 1158-17-EP/21 de 20 de octubre de 2021), lo que se da con suficiencia en este caso. La misma Corte Constitucional de forma más amplia y clara, sobre la motivación ha dicho: ª *Como ha establecido la jurisprudencia de esta Corte, para que una motivación sea suficiente es preciso que reúna ciertos elementos argumentativos mínimos. Esto exige que los razonamientos que componen esos elementos mínimos deben estar suficientemente explícitos en el texto de la motivación; lo que no implica, sin embargo, que todas y cada una de las premisas y conclusiones de esos razonamientos deban ser explícitas en dicho texto, algunas de ellas bien pueden estar implícitas o sobreentendidas. Para identificarlas, es preciso atender al contexto de la motivación, lo que, por lo demás, es indispensable para una lectura cabal de cualquier texto*" (sentencia No. 188-15-EP/20 de 11 de noviembre de 2020, numeral 20). Más contundente cuando afirma: ª **24**. Cabe señalar, además, que para la Corte la garantía de la motivación no se refiere a la corrección del razonamiento judicial, sino, exclusivamente, a explicar de forma suficiente los fundamentos de la decisión adoptadaº (Sentencia No. 1507-15-EP/21 de 20 de enero de 2021).

8.2.9.- Para concluir, este Tribunal de Casación, considera necesario dejar expresado que no porque el razonamiento jurídico del fallo sea contrario a los intereses de la autoridad tributaria significa que exista ª falta de motivaciónº, cuando evidentemente lo que pretende es que se corrija la argumentación jurídica que ha servido al Tribunal de instancia para adoptar su decisión; ello no quiere decir que estemos o no de acuerdo con su razonamiento jurídico, sino que la sentencia cumple y justifica debidamente su argumentación como parte de su estructura; todas ellas razones por las que se rechaza el recurso al amparo del caso 2 del Art. 268 del COGEP.

8.3.- CASO 4 DEL ART. 268 DEL COGEP.- Corresponde analizar el vicio de falta de aplicación de los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba, que condujeron a la no aplicación de normas de derecho, para lo cual se debe partir de las normas que el recurrente considera infringidas:

Código Orgánico General de Procesos

> ª 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.º (El resaltado corresponde al recurrente)

8.3.1.- Alcance doctrinario del error.- El recurso de casación interpuesto se fundamenta en la falta de aplicación de los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba; de ahí que el autor Santiago Andrade Ubidia, en la obra ªLa Casación Civil en el Ecuadorº, Editorial Andrade & Asociados , Quito-2005, p. 150, señala que este caso:

ª ¼recoge 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 puro¼º .

Bien se puede concluir que, no se trata de la posibilidad de denunciar un error de hecho en la valoración de la prueba, sino de invocar con absoluta precisión cómo fue que el juez no aplicó, aplicó indebidamente o interpretó erróneamente los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba; los tribunales o jueces de instancia tienen autonomía para apreciar las pruebas que obren dentro del proceso, pero dicha autonomía no puede ser ilimitada, pues sus límites se vinculan a la defensa de los derechos o garantías fundamentales, de tal manera que la Sala de casación puede revisar tal apreciación, si al hacerlo han violado los preceptos jurídicos aplicables a esa valoración.

8.3.2.- Para demostrar el vicio al amparo de la caso 4 del Art. 268 del COGEP, siguiendo la línea jurisprudencial de esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, la proposición jurídica debe contener, como mínimo los siguientes puntos: 1. Identificar de forma precisa el medio de prueba que a su juicio no ha sido valorado en la sentencia; 2. Determinar con precisión la norma procesal sobre valoración de prueba que ha sido violada; 3. La demostración lógica y jurídica de la 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.

8.3.3.- Esta Sala Especializada, en la verificación del cumplimiento de estos requisitos mínimos, advierte:

8.3.3. **i)** Respecto de la identificación del medio de prueba que la administración denuncia no ha sido valorado, textualmente señala *ª como se puede advertir del fallo recurrido, el Tribunal no se pronunció respecto a todos los medios probatorios aceptados. De hecho, de la lectura del NUMERAL SÉPTIMO en lo correspondiente a la MOTIVACIÓN, no se realiza un análisis pormenorizado de las pruebas aportadas como si los mismos no hubiesen sido trascendentes para resolver.º* Más adelante señala que *ª ¼ en la motivación NO SE APRECIA un análisis respecto a dicha prueba documental y pericial, pese a que sirvieron como motivo para declarar sin lugar el Reclamo Administrativo Nro. 009-2019 mediante la Resolución No. SENAE-DNJ-2019-0106-RE de fecha 20 de junio de 2019 y fueron aceptados como medios de prueba¼º* Texto transcrito con el cual se establece que el recurrente no identifica cual es la prueba documental o pericial (de manera individualizada) que a su criterio no fue valorada por el juzgador, pues la denuncia del medio probatorio no considerado, la realiza *in generis*, forma de proposición de este requisito que contraviene el primer punto que debe ser identificado por el casacionista.

8.3.3 ii) como norma procesal violada, el recurrente señala el art. 164 del Código Orgánico General de Procesos, ªla prueba deberá ser apreciada en conjunto de acuerdo a las reglas de la sana críticaº, estableciendo el énfasis en el segundo párrafo de la esta norma que señala ªLa o el juzgador tendrá obligación de expresar en su resolución, la valoración de todas las pruebas que le hayan servido para justificar su decisión.º

8.3.3 iii) en cuanto a la demostración lógica de cómo ha sido violada la norma de valoración por parte del Tribunal de instancia; partimos de que el recurrente se refiere al segundo párrafo del art. 164 del COGEP antes transcrito y respecto del cual el recurrente afirma que *ª Es de notar señores Jueces, que el Tribunal recurrido sin ninguna consideración a las disposiciones contenidas en el Artículo 164 del COGEP, el cual señala la obligación del Juzgador el expresar en su resolución la valoración de todas las pruebas que le sirvieron para justificar su resolución.º* De lo cual ha referido la totalidad de la prueba documental y pericial antes ya señala, por lo cual tampoco se ha efectuado un correcto desarrollo de este requisito, pues debe especificar que parte de cada una de las pruebas debieron ser tomadas en consideración para el establecimiento de los hechos, a más de que revisada la sentencia, al existir 4 puntos de análisis del objeto controvertido, el casacionista debió identificar en cuál de ellos se dejó de valorar las pruebas (identificando el medio probatorio), tomando en cuenta que en tres de ellos se efectúa control de legalidad; y que en el último punto se refiere a la prueba documental (factura certificada y Declaración Andina de Valor-DAV), por lo que de igual manera se incumple

este requisito.

8.3.3 iv) finalmente la deficiencia en el planteamiento de este caso es más evidente, cuando del recurso de casación no se identifican las normas sustantivas o materiales que ha sido aplicada erróneamente o que no ha sido aplicada a consecuencia del yerro en la valoración probatoria, pues es necesario que el casacionista señale una vez establecidos los hechos las normas sustantivas o materiales justificando su pertinencia en la solución del controvertido bajo los casos previstos en el caso 4, pues la proposición jurídica completa para su configuración, contempla violación indirecta de la norma sustantiva pues dicho error debe ser determinante en la decisión tomado por los jueces de instancia.

8.3.4 Estas inobservancias en planteamiento del caso no permiten a la Sala de Casación verificar la infracción denunciada esto es que se haya dado la falta de aplicación de la norma sobre los preceptos valoración de los medios de prueba, (art. 164 del COGEP). Es el actuar del casacionista en la interposición del recurso, que inhabilita a esta Sala Especializada a entrar a realizar el análisis y estudio del cargo propuesto al amparo del caso 4 del Art. 268 del COGEP.

NOVENO: DECISIÓN.-

9.1. Por los fundamentos expuestos, al tenor del artículo 273 del Código Orgánico General de Procesos, la Corte Nacional de Justica, 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 NO CASAR la sentencia de 31 de julio de 2020, las 10h50, emitida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas dentro del juicio No. 09501-2019-00344.

9.2. Sin costas.

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

9.4. Actúe como Secretaria Relatora dentro de este proceso, la doctora Ligia Marisol Mediavilla en virtud de la Acción de Personal No.1452-UATH-2021-DCH de 21 de diciembre de 2021.

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL (E) (PONENTE)

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL

COHN ZURITA FERNANDO ANTONIO

CONJUEZ NACIONAL (E)

FUNCIÓN JUDICIAL

173710023-DFE

Juicio No. 09501-2018-00641

JUEZ PONENTE: GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA, JUEZ NACIONAL (E) (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 8 de abril del 2022, las 14h25. **VISTOS:** El señor Antonio Fernando Daza, por sus propios y personales derechos, interpone recurso de casación en contra de la sentencia dictada el 11 de diciembre de 2019, a las 15h49, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, dentro del juicio de impugnación No. 09501-2018-00641, que resuelve declarar sin lugar la demanda propuesta en contra de la resolución administrativa contenida en la providencia No. SENAE-DNJ-2018-0492-PV de 19 de julio de 2018 y notificada el 16 de octubre de 2018, emitida por el Director General del SENAE declarando improcedente el recurso de revisión insinuado por el actor.

PRIMERO: COMPETENCIA.- 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, 184 y 185 segunda parte, numeral 1 del Código Orgánico de la Función Judicial y 269 del Código Orgánico General de Procesos.

SEGUNDO: INTEGRACIÓN DEL TRIBUNAL JUZGADOR.- Mediante acta de sorteo de la causa, realizado el 13 de abril de 2021, a las 16h05, se radicó la competencia en la Sala integrada por los doctores: Gilda Rosana Morales Ordóñez, José Dionicio

Suing Nagua (en calidad de Jueces Nacionales) 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 lván 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 licencia concedida al Dr. José Suing Nagua, autorizada mediante oficio Nro. 0247-P-CNJ de 23 de febrero del 2022, actúa el Dr. Fernando Cohn Zurita, Conjuez de la Sala, conforme consta del acta de sorteo del 15 de marzo de 2022.

TERCERO: PRESENTACIÓN DEL RECURSO.- El señor Antonio Fernando Daza, presenta recurso extraordinario de casación (fs. 331 a 336), el cual es calificado por el Tribunal de instancia de oportuno, que cumple los requisitos de ley y dispone subir los autos al superior mediante auto del 23 de enero de 2020, a las 15h07, cumpliendo lo señalado en el artículo 269 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP) y remite el proceso a esta Corte Nacional de Justicia.

CUARTO: ERROR ALEGADO Y ADMITIDO.- Mediante auto de 1O de junio del 2020, las 11h40, dictado por el doctor Diego Patricio Gordillo Cevallos, Conjuez de la Corte Nacional de Justicia, se admite el recurso de casación interpuesto por el procurador judicial del actor, con fundamento en el caso 5 del art. 268 del COGEP por el cargo de falta de aplicación del inciso primero del art. 143 del Código Tributario.

QUINTO: 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 también lo manifestaron los procuradores en la audiencia de casación, por lo que declara la plena validez del mismo.

A la presente sentencia de casación le han precedido los siguientes actos procesales que denotan su validez: providencia del jueves 31 de marzo de 2022, las 13h54, dictada por el Juez Nacional Ponente de esta Sala Especializada en la que se convoca a las partes a audiencia de casación en vía telemática para el día jueves 7 de abril de 2022, a las 11h00, misma que efectivamente se realizó, y en la cual fueron escuchadas las partes procesales a través de sus procuradores judiciales; por parte del recurrente Antonio Fernando Daza, el abogado Andrés Tarquino Páez Benalcázar; y, por la parte demandada Director Distrital y Director General del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, la abogada Paula Andrea Ordoñez Espinoza, quienes intervinieron con sus alegatos debidamente autorizados; hicieron uso de su derecho a la réplica y contrarréplica, como se podrá verificar del acta de audiencia que obra del proceso, así como del CD que contiene la grabación de la misma.

Tomada que fue la decisión en forma unánime por parte de la Sala, se la expuso oralmente por parte del juez ponente. Se cumple ahora con la

notificación por escrito conforme lo dispone la ley.

SEXTO: ARGUMENTOS DEL RECURRENTE POR EL VICIO SEÑALADO.- La defensa técnica del recurrente, en el escrito y en la audiencia convocada para conocer y resolver el presente recurso de casación, respecto del cargo admitido por el Conjuez Nacional, alegó y manifestó que: En la sentencia se ha incurrido en la falta de aplicación del inciso primero del art. 143 del Código Tributario previsto en el caso 5 del art. 268 del COGEP. Afirma que: *"(...) en criterio de los señores jueces, no cabe recurso de revisión si la resolución ha sido tomada por un Director Distrital en calidad de delegado del Director General del Servicio Nacional de Aduana del Ecuadorº ;* continúa señalando que de haberse aplicado el referido Art. 143 del CT, los juzgadores habrían establecido *"la posibilidad de recurrir de los actos emitidos por los delegados de la máxima autoridad de la administración tributaria que nace de la naturaleza del recurso de revisión constante en el Art. 143 del Código Tributario inciso primero es totalmente consonante con el Art. 76 numeral 7/itera/ m) de la Constitución de la República."* Afirma que su falta de aplicación *"llevó a que no se realice ninguna reflexión sobre la naturaleza del Recurso de Revisión, y esto a su vez a que se decida como si fuera un recurso de alzada, en el que lógicamente no se pudiera conocer la resolución de un delegado."*

SÉPTIMO: ARGUMENTOS DE LA CONTESTACIÓN AL RECURSO DE CASACIÓN INTERPUESTO.- La autoridades aduaneras no han dado contestación por escrito al recurso planteado por el señor Daza, sin embargo, en la audiencia convocada para conocer la causa, el procurador judicial del SENAE, procede a dar contestación al recurso, señalando que no cabe recurso de revisión de los actos emitidos por la máxima autoridad y por tanto estuvo correcta la decisión de instancia en negar dicha posibilidad y por tanto no procede el recurso de casación propuesto.

OCTAVO: CONSIDERACIONES DE LA SALA DE CASACIÓN PARA SU DECISIÓN.-

8.1. PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO.- El presente recurso de casación se fundamenta en el caso quinto del Art. 268 del COGEP, que establece:

> *"Art. 268.- Casos. El recurso de casación procederá en los siguientes casos: (...) 5. Cuando se haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho sustantivo, incluyendo /os precedentes jurisprudencia/es obligatorios, que hayan sido determinantes en la parte dispositiva de la sentencia o auto."*

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: 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.

8.2. ALCANCE DOCTRINARIO DEL ERROR.- El recurso de casación interpuesto, se fundamenta en el vicio de falta de aplicación de la norma de derecho; y, en este sentido, 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 al respecto sostiene que:

En cuanto a la **falta de aplicación**: *"Según la doctrina y la jurisprudencia, en consonancia*

con /os dispositivos legales, ocurre la falta de aplicación cuando se deja de aplicar un precepto legal, y ello constituye "la infracción directa típica", por haberlo ignorado el sentenciador o por no haberle reconocido validez, sea por desconocimiento del tallador o por abierta rebeldía contra el precepto ...";

8.3. NORMA LEGAL APLICABLE AL CASO.- Corresponde a esta Sala de Casación resolver sobre la violación de la norma sustantiva que el recurrente estima infringida, cuyo contenido es el siguiente:

Código Tributario:

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

8.4. CASO SUB JUDICE A RESOLVER.- En relación al recurso de casación propuesto por el señor Antonio Fernando Daza, en estudio, se considera:

8.4.1. El Tribunal de instancia, en la sentencia impugnada, en el numeral

5.3 señala que en la audiencia preliminar se fijó como como objeto controvertido, sin objeción alguna de las partes: *"Establecer si es procedente y ajustada a derecho la providencia No. SENAE-DNJ-2018-0492-PV (acto impugnado en este juicio), mediante el cual se declaró improcedente el recurso de revisión insinuado por la ahora parte actora mediante petición de fecha 28 de diciembre de 2017 y las consecuencias jurídicas pertinentes."*

8.4.2. Esta Sala Especializada, para resolver la controversia sobre la falta de aplicación de la norma que regula la procedencia del recurso de revisión, parte de la imposibilidad de revalorar las pruebas, por tanto debe considerar como ciertos los hechos dados como probados en la sentencia. En el caso tenernos: **i)** el contribuyente mediante petición ingresada con número de trámite SENAE JDAR-2017-8933-E del 28 de diciembre de 2017 insinuó un recurso de revisión contra la Rectificación de Tributos N°JRP2-2016-0337-D001 de fecha 16 de marzo de 2017, suscrita por el Director Regional 2 de Intervención, encargado de la Dirección Nacional de Intervención del SENAE**. ii)** el Director General del SENAE mediante Resolución No. SENAE-SENAE-2017-0587-RE de 19 de octubre de 2017, en atención a lo previsto en el art. 213, en concordancia con los literales a) y m) del art. 216 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones (COPCI), y el art. 114 del Reglamento al Título 11 del Libro V del COPCI, expresamente delegó su atribución de rectificar tributos a la Dirección Nacional de Intervención.

8.4.3 Al respecto del recurso de revisión, el Tribunal juzgador señala que dentro de los casos de improcedencia, previstos en el art. 145 del Código Tributario específicamente el numeral 5, señala que no procede el recurso insinuado sobre una resolución emitida por la máxima autoridad, y que de conformidad al art. 59 del Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva (ERJAFE) y ratificado en el art. 71 numeral 1 del Código Orgánico Administrativo, las resoluciones y decisiones administrativas emitidas por delegación se entienden adoptadas por la autoridad delegante, con lo que concluye en su sentencia que, la actuación de la Administración Aduanera *"es procedente y ajustada a derecho, en virtud que no cabe recurso*

de revisión, para ante el Director General del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (máxima autoridad de la Administración Tributaria Aduanera), cuando el acto administrativo sobre el cual se insinúa el recurso de revisión consta suscrito por el Delegado del Director General del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, conforme las normas legales antes referidas."

8.4.4. Al respecto de la infracción denunciada, esta Sala de Casación considera necesario remitirse a la naturaleza de la rectificación de tributos, pues es el acto cuya revisión se insinuó y que ha sido declarado improcedente por la Autoridad Aduanera, criterio que ha sido ratificado por los jueces de instancia. En ese sentido, tenemos que, la ªRectificación de tributosº es el acto administrativo que emana del ejercicio de control posterior, que es una de las formas de determinación aduanera previstas en el Art. 145del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones (COPCI), en ejercicio de la facultad determinadora que conforme el art. 68 del Código Tributario es *"el acto o conjunto de actos reglados realizados por la administración activa, tendientes a establecer, en cada* caso *particular, la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía de un tributo";* proceso del que emana un acto de determinación señalado en el Art. 140 del COPCI (rectificación de tributos), por cierto, de conformidad con el art. 124 del mismo COPCI, el importador puede presentar reclamo administrativo contra los actos administrativos dictados por el Director General o por los Directores Distritales de Aduanas, todo lo cual guarda consonancia con el art. 114 del Reglamento al Título de la Facilitación Aduanera para el Comercio del Libro V del COPCI, el cual señala: *ª la rectificación de tributos es el acto por el cual el Director General del Servicio Nacional de Aduanas del Ecuador, determina la diferencia de tributos respecto a los efectivamente cancelados(¼)º* ; en conclusión, se trata de un acto administrativo de determinación tributaria que por la Ley y su reglamento es potestativo de la

máxima autoridad aduanera.

8.4.5. Establecida su naturaleza y competencia, corresponde referirse a la norma que contempla la procedencia del recurso de revisión y que según lo ha señalado el casacionista, no ha sido aplicada por el juzgador. De la lectura de las normas que regulan este recurso, se evidencian cuatro elementos que lo condicionan: **1)** Se iniciará 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. **2)** Que el acto administrativo sea firme o la resolución ejecutoriada de naturaleza tributaria. **3)** Que tales actos o resoluciones que adolezcan de errores de hecho o de derecho se enmarquen dentro de las causales previstas en la misma norma; y, **4)** Que sea conocido por la máxima autoridad tributaria del ente público del cual emano. (El resaltado corresponde a este Tribunal)

8.4.6. El cuestionamiento judicializado se centra en que el acto es emitido por delegación del Director General, respecto del cual se aplica el art. 145 numeral 5 del Código Tributario, pues no cabe sobre ª **resoluciones expedidas por la máxima autoridad de la administración tributaria**.º Sobre este mismo punto de derecho, esta Sala Especializada de Casación dentro del juicio No. 09501-2019-00244, efectuó el análisis del alcance de la referida norma en donde se estableció: ª(¼) ***iii)*** *Para resolver el punto controvertido, es propicio hacer referencia a que el mismo Código Tributario establece una diferencia clara entre actos administrativos y resoluciones; así el artículo 83, establece que ª Son actos administrativos firmes, aquellos respecto de los cuales no se hubieren presentado reclamo alguno, dentro del plazo que la ley señalaº ; y, el artículo 84, prevé que ª Se consideran actos ejecutoriados aquellos que consistan en resoluciones de la administración, dictados en reclamos tributarios, respecto de los cuales no se hubiere interpuesto o no se hubiere previsto recurso ulterior en la misma sede administrativaº (los resaltados nos corresponde);* ***iv)*** *Las disposiciones referidas son totalmente concordantes con la condición que también exige el Código Tributario para insinuar revisión: que el* ***acto*** *esté firme o la* ***resolución*** *se encuentre ejecutoriada, al tenor de lo preceptuado en el artículo 143 del referido cuerpo legal, con lo que se ratifica, una vez más, la diferencia prevista en el citado cuerpo legal*º

8.4.7. Consecuentemente, la condición prevista en el caso 5 del Art. 245 del CT, hace referencia a una resolución emitida por la máxima autoridad y al ser el acto administrativo

insinuado para revisión una Rectificación de tributos, que como se señaló es el resultado del ejercicio de la facultad determinadora de la administración aduanera, se insiste que constituye un **acto administrativo** cuya otra condicionante que debía revisarse es su **firmeza**, análisis que no se evidencia de la sentencia emitida en razón del que el juzgador no aplicó el art. 143 inciso primero al no discernir que la misma norma establece para la procedencia del recurso de revisión condiciones diferentes,, una para los actos administrativos y otra para las resoluciones; lo cual llevo a aplicar una norma que no está llamada a resolver el controvertido y declarar el recurso como improcedente.

8.4.8. Razones expuestas por las cuales se ha configurado el vicio de falta de aplicación del art. 143 primer inciso del Código Tributario, y por tanto se procede a CASAR la sentencia.

NOVENO: SENTENCIA DE MÉRITO.- Según lo dispuesto en el Art. 273 numeral 3 del COGEP en concordancia con la Resolución Nro. 07-2017 de 22 de febrero de 2017 del Pleno de la Corte Nacional de Justicia emite sentencia de mérito, en los siguientes términos:

9.1. En el caso in examine se establece que el accionante en sede administrativa insinuó el recurso sobre la Rectificación de Tributos Nro. JRP2-2016-0337-D001 de 16 de marzo de 2017 suscrita por el Director Regional 2 de Intervención (E) del SENAE, quien actúa por delegación conferida por el Director General del SEANE, acto impugnado cuya revisión insinuada procede siempre que el acto se encuentre en firme, hecho que no fue controvertido dentro del proceso y por lo que se lo tiene por cierto. Además al no enmarcarse dentro del art. 145 numeral 5 conforme se analizó en la infracción de la norma, no deviene en improcedente, razón por la que se establece que la providencia No. SENAE-DNJ-2018-0492-PV (acto impugnado en este juicio) por la cual se declaró que no procede el recurso de revisión insinuado por el señor Antonio Fernando Daza, es ilegal pues no se ajusta a derecho por contravenir lo dispuesto en el Art. 145 numeral 5 del Código Tributario.

DÉCIMO: DECISIÓN.-

10.1 Por los fundamentos expuestos, al tenor del Art. 273 del Código Orgánico General de Procesos, la Corte Nacional de Justicia, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, **Administrando justicia, en nombre del pueblo soberano del Ecuador, y por autoridad de la Constitución y las leyes de la República**, resuelve **CASAR** la sentencia recurrida de 11 de diciembre de 2019, dictada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario de

Guayaquil por tanto sin validez ni efecto la providencia No. SENAE-DNJ-2018-0492-PV, que declara improcedente la insinuación de recurso de revisión por parte del señor Fernando Daza, disponiendo que, la Administración Aduanera sin dilación, de trámite a la revisión insinuada.

102 Sin costas.

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

10.4 Actúe como Secretaria Relatora dentro de este proceso, la doctora Ligia Marisol Mediavilla en virtud de la Acción de Personal No.1452-UATH-2021-DCH de 23 de diciembre de 2021.

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL (E) (PONENTE)

COHN ZURITA FERNANDO ANTONIO

CONJUEZ NACIONAL (E)

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL

FUNCIÓN JUDICIAL

173957499-DFE

Juicio No. 17510-2018-00025

JUEZ PONENTE: JOSE DIONICIO SUING NAGUA, JUEZ NACIONAL (PONENTE)

AUTOR/A: JOSE DIONICIO SUING NAGUA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, martes 12 de abril del 2022, las 15h57. **VISTOS:** El abogado Gabriel Pino Navarrete, procurador judicial de la doctora María José Cubides Landy, Gerente General y como tal, representante legal de la compañía Laboratorios Siegfried S.A., interpone recurso de casación en contra del fallo de mayoría dictado por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, el 7 de junio de 2019, las 8h25, dentro del juicio de impugnación No. 17510-2018-00025.

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

SEGUNDO: DECISIÓN DE INSTANCIA.- En el fallo de mayoría de instancia se resolvió negar la demanda presentada por la doctora María José Cubides Landy, en su calidad de representante legal de la empresa Laboratorios Siegfried S.A. y declarar la legitimidad de las resoluciones No. SENAE-DDQ-2017-1604-RE, SENAE-DDQ-2017-1605-RE, SENAE-DDQ-2017-1881-RE, SENAE-DDQ-2017-1924-RE de fechas 13 de octubre, 13 y 21 de diciembre de 2017, emitidas por el Director Distrital de Quito del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, que declaró sin lugar los reclamos administrativos de impugnación a los actos determinativos de aforo realizado a las importaciones de las mercancías ENERVIT JALEA y VITA B USD, amparadas en los refrendos Nros. 055-2017-10-00468854, 055-2017-10-00468856, 055-2017-10-00598718, 055-2017-10-00615346, respectivamente.

TERCERO: PRESENTACIÓN DEL RECURSO.- Con fecha 21 de junio del 2019, las 15h59, el abogado Gabriel Pino Navarrete, procurador judicial de la doctora María José Cubides Landy, Gerente General y como tal, representante legal de la compañía Laboratorios Siegfried S.A., interpone recurso de casación en contra del fallo de mayoría referido, mismo que es calificado en auto de 24 de junio del 2019, las 12h01, en los términos de los artículos 266, 269 y 271 del Código Orgánico General de

Procesos, para ante los Jueces de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, competentes para conocer y resolver este recurso.

CUARTO: ADMISIÓN.- En auto de 8 de julio del 2021, las 9h18, el doctor Fernando Antonio Cohn Zurita, en su calidad de Conjuez de esta Sala, declaró la admisibilidad del recurso de casación propuesto, señalando que lo admite por el caso segundo del artículo 268 del COGEP por el vicio de falta de aplicación del artículo 76 numeral 7 literal l) de la Constitución de la República del Ecuador y del artículo 89 del Código Orgánico General de Procesos; y, por el caso quinto del artículo 268 del COGEP por el vicio de falta de aplicación del artículo 66 numeral 4 de la Constitución de la República del Ecuador y de los artículos 137 y 259 de la Ley Orgánica de la Salud, y por errónea interpretación de la sentencia dictada por la Corte Constitucional No. 035-14-SEP-CC de 12 de marzo de 2014, emitida dentro del caso No. 1989-12-EP, planteado por WYETH CONSUMER HELTHCARE LTDA.

QUINTO: CONTESTACIÓN AL RECURSO.- En escrito presentado el 19 de agosto de 2021, las 16h34, el abogado Edison Geovany Quezada Revelo, procurador judicial del Director Distrital de Quito del SENAE, dio contestación al recurso interpuesto y solicita se niegue el mismo y se ratifique la sentencia recurrida, por no adecuarse sus fundamentos a las causales invocadas.

SEXTO: INTEGRACIÓN TRIBUNAL JUZGADOR.- Mediante sorteo de la causa realizado el 10 de marzo de 2022, las 13h17, se radicó la competencia en la Sala integrada por los doctores Gustavo Durango Vela, Juez Nacional (E); Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional; y, José Suing Nagua, Juez Nacional, Ponente en la presente 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 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, 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 de 2021, el Presidente de la Corte Nacional de Justicia, llamó a integrar la Sala al doctor Gustavo Durango Vela, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo, avalado con la acción de personal No. 166-UATH-

2021-2021-HB de 19 de febrero de 2021.

SÉPTIMO: VALIDEZ PROCESAL.- No se observa del proceso ninguna circunstancia que puede afectar la validez procesal y no adolece de nulidad, por lo que se declara el proceso válido.

OCTAVO: AUDIENCIA.- Mediante providencia de 21 de marzo de 2022, las 8h28, se convocó a las partes procesales para la audiencia de sustentación del recurso de casación para el día lunes 28 de marzo de 2022, las 11h00, en la que participaron el abogado Edison Geovany Quezada Revelo en calidad de procurador judicial del Director Distrital de Quito del SENAE y las abogadas Leda Alfonso Trujillo y María Belén Cañas como procuradoras judiciales de la compañía LABORATORIOS SIEGFRIED S.A., quienes intervinieron argumentando en defensa de los intereses de sus representados, en los términos que obran de la grabación de la audiencia que se agrega en formato digital al proceso; en la misma audiencia se da a conocer en forma oral la decisión adoptada sobre el recurso.

NOVENO: ERRORES ALEGADOS.- El recurrente considera que el fallo de mayoría impugnado incurre en el **caso segundo** del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos por el vicio de falta de aplicación del artículo 76 numeral 7 literal l) de la Constitución de la República del Ecuador y del artículo 89 del Código Orgánico General de Procesos; y, en el **caso quinto** del artículo 268 del COGEP por el vicio de falta de aplicación del artículo 66 numeral 4 de la Constitución de la República del Ecuador y de los artículos 137 y 259 de la Ley Orgánica de la Salud, y por errónea interpretación de la sentencia dictada por la Corte Constitucional No. 035-14-SEP-CC de 12 de marzo de 2014, emitida dentro del caso No. 1989-12-EP.

DÉCIMO: NORMAS SEÑALADAS COMO INFRINGIDAS.- Las normas que el recurrente considera infringidas son: **a) Artículo 76, numeral 7, literal l) de la Constitución de la República.-** *ª En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas:¼ 7. El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías:¼ l) Las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas. No habrá motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Los actos administrativos, resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados se considerarán nulos. Las servidoras o servidores responsables serán sancionados.º* . **b)**

Artículo 66 numeral 4 de la Constitución de la República.- *ª Se reconoce y garantizará a las personas:-¼ 4. Derecho a la igualdad formal, igualdad material y no discriminación.º* . **c) Artículo 89 del Código Orgánico General de Procesos.-***ª Motivación. Toda sentencia y auto serán motivados, bajo pena de nulidad. No habrá tal motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Las sentencias se motivarán expresando los razonamientos fácticos y jurídicos, que conducen a la apreciación y valoración de las pruebas como a la interpretación y aplicación del derecho. La nulidad por falta de motivación única y exclusivamente podrá ser alegada como fundamento del recurso de apelación o causal del recurso de casación.º* . **d) Artículo 137 de la Ley Orgánica de la Salud.-***ª Están sujetos a la obtención de notificación sanitaria previamente a su comercialización, los alimentos procesados, aditivos alimentarios, cosméticos, productos higiénicos, productos nutracéuticos, productos homeopáticos, plaguicidas para uso doméstico e industrial, y otros productos de uso y consumo humano definidos por la Autoridad Sanitaria Nacional, fabricados en el territorio nacional o en el exterior, para su importación, comercialización y expendio. Están sujetos a la obtención de registro sanitario los medicamentos en general en la forma prevista en esta Ley, productos biológicos, productos naturales procesados de uso medicinal, productos dentales, dispositivos médicos y reactivos bioquímicos de diagnóstico, fabricados en el territorio nacional o en el exterior, para su importación, comercialización, dispensación y expendio. Las donaciones de productos señalados en los incisos anteriores, se someterán a los requisitos establecidos en el reglamento que para el efecto dicte la autoridad competente.º* . **e) Artículo 259 de la Ley Orgánica de la Salud.-** *ª Para efectos de esta Ley, se entiende por:¼ª Medicamento.- Es toda preparación o forma farmacéutica, cuya fórmula de composición expresada en unidades del sistema internacional, está constituida por una sustancia o mezcla de sustancias, con peso, volumen y porcentajes constantes, elaborada en laboratorios farmacéuticos legalmente establecidos, envasada o etiquetada para ser distribuida y comercializada como eficaz para el diagnóstico, tratamiento, mitigación y profilaxis de una enfermedad, anomalía física o síntoma, o el restablecimiento, corrección o modificación del equilibrio de las funciones orgánicas de los seres humanos y de los animales.º* .

DÉCIMO PRIMERO: CONTENIDO DEL CASO SEGUNDO Y QUINTO DEL ARTÍCULO 268 DEL CÓDIGO ORGÁNICO GENERAL DE PROCESOS.- Caso segundo *ª Cuando la sentencia o auto no contenga los requisitos exigidos por la ley o en su parte dispositiva se adopten decisiones contradictorias o incompatibles así como, cuando no cumplan el requisito de*

motivación.º [1] **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* [2]

DÉCIMO SEGUNDO: ARGUMENTOS DEL RECURRENTE POR LOS VICIOS ACUSADOS.- A.- Para fundamentar el segundo caso del artículo 268 del COGEP, la casacionista argumenta en su recurso que en el numeral 8.2.4. de la sentencia recurrida, cuando se refiere a la sentencia dictada por la Corte Constitucional No. 035-14-SEP-CC, el Tribunal A quo al momento de dictar sentencia, debía realizar la interpretación de esa sentencia y evidenciar que el objeto de la litis se centraba en un caso con identidad fáctica al resuelto por la Corte Constitucional, referente a la contradicción existente entre la institución aduanera que califica al producto importado como ª suplemento alimenticioº y el Ministerio de Salud Pública que califica a dicho producto como ª medicamentoº, contradicción que violenta el principio de seguridad jurídica y de tutela judicial efectiva. Que en consecuencia, los jueces del Tribunal A quo al momento de dictar sentencia y aplicar la sentencia de la Corte Constitucional dentro del presente proceso, se encontraban en la obligación de encontrar una solución a una evidente contradicción presentada por el accionante: la determinación del tipo de producto del que se trata, es decir dar solución razonable al conflicto planteado. La solución que en aplicación del citado fallo debió realizar el Tribunal A quo debía centrarse en la aplicación del ª principio de coordinaciónº que debe regir entre las instituciones que conforman la administración pública y la correlativa obligación que tienen los jueces de precautelar la aplicación de las normas infra-constitucionales en concordancia con la Carta Magna, esto debido a que la descoordinación existente entre la Aduana y el Ministerio de Salud conllevan inevitablemente a una situación de incertidumbre e inseguridad jurídica, por lo que resulta imprescindible aplicar el criterio vertido por la Corte Constitucional. Señala la casacionista que de la simple lectura del numeral octavo de la sentencia fluye de manera natural la inconsistencia en que incurre el Tribunal que en el numeral 8.2.5.1 acepta como válida la información obtenida de una página web. Es así que la falta de motivación alegada se puede evidenciar en el hecho de que para realizar la construcción del silogismo que le lleve a su conclusión, lo sustenta en varias premisas que son incompatibles a su conclusión, hechos que se evidencian en las siguientes dos premisas que se encuentran en el acápite octavo denominado ª motivaciónº y que son: i) La primera la referente a la cita realizada en el numeral 8.2.4

1 Ecuador. Registro Oficial Suplemento 506 de 22 mayo de 2015 - Última modificación 26 de junio de 2019, Código Orgánico General de Procesos: artículo 268 numeral 2.
2 Ecuador. Registro Oficial Suplemento 506 de 22 mayo de 2015 - Última modificación 26 de junio de 2019, Código Orgánico General de Procesos: artículo 268 numeral 5.

en alusión a la sentencia dictada por la Corte Constitucional; y, ii) La segunda la referente a la existencia de criterios contradictorios entre el informe pericial presentado por la Dra. Liliana Naranjo y el informe presentado por el Ing. Efraín Tamayo Duque que desconoce la calidad de medicamento de la mercadería importada utilizando como fuente de información la contenida en una página web. En el caso encontramos que las inconsistencias de la sentencia recurrida recaen en el presupuesto establecido en el artículo 89 del COGEP mismo que es claro respecto a que la sentencia recurrida se encuentra indebidamente motivada, al no existir en su numeral 8.2.5.1 un razonamiento fáctico y jurídico que conduzca a concluir que sólo por supuesta información constante en la página web los productos referidos perdieron su calidad de medicamentos otorgada por el Ministerio de Salud y por ello validando que deben ser clasificados en el presupuesto de la subpartida arancelaria 2106.90.74.00. En conclusión, el hecho de que el Tribunal A quo haya dictado un fallo que contiene inconsistencias y errores lógicos significa una actuación judicial carente de motivación, lo que constituye suficiente fundamento para casar la sentencia.

B.- Para fundamentar el caso quinto del artículo 268 del COGEP, la casacionista señala en su recurso que la falta de aplicación del artículo 66 numeral 4 de la Constitución se produce por cuanto el Tribunal A quo pasa por alto el hecho de que la Constitución establece que todas las personas tienen derecho a la igualdad formal, material y no discriminación. Afirma que su representada a través de la resolución adoptada por el Tribunal A quo está sufriendo un trato discriminatorio frente a otras compañías que compiten directamente con ella en el mercado farmacéutico ecuatoriano, pues no todos los productos con una composición química idéntica a la de ª ENERVIT JALEA Y VITA B USDº son clasificados en la subpartida arancelaria 2106.90.74.00 correspondiente a suplementos alimenticios, este yerro que vicia la sentencia se encuentra recogido en el numeral 8.2.5.1 de la sentencia recurrida, que en la parte dispositiva llegó a concluir que la presentación comercial contenida en la página web de Fybeca determina la naturaleza de los productos, argumento que ni siquiera fue contrastado en su veracidad por parte del Tribunal inferior, ubicándolo por tanto en el presupuesto de la subpartida arancelaria 2106.90.74.00. Señala que el trato discriminatorio se evidencia en el hecho de que el Tribunal A quo realiza una errónea interpretación de la sentencia constitucional No. 035-14-SEP-CC citada en el apartado 8.2.4. de la sentencia recurrida, misma que resuelve un caso similar, esto es el cambio de partida arancelaria por parte de la Aduana de ª medicamentoº a ª suplemento alimenticioº, de un producto calificado previamente como ª medicamentoº por parte del Ministerio de Salud Pública, a través de su inscripción en el Registro Sanitario. Señala que la sentencia emitida por la Corte Constitucional establece que la evidente contradicción entre la institución aduanera que califica al producto importado como ª suplemento

alimenticioº y el Ministerio de Salud Pública que califica a dicho producto como ªmedicamentoº obliga a los jueces de la República a generar coherencia en el ordenamiento jurídico, en atención a la supremacía de la Constitución. Afirma que los productos denominados ENERVIT JALEA y VITA B USD, debían ser considerados como medicamentos, porque como señaló la sentencia de la Corte Constitucional, la controversia no se circunscribía a validar quien realiza el proceso de determinación en reconocimiento de las competencias que goza la institución aduanera, sino que el Juzgador debía encontrar una solución respecto a la determinación del tipo de producto del que se trata, determinación del tipo de producto que de forma inequívoca hubiere realizado el Tribunal A quo, si aplicaba el artículo 259 de la Ley Orgánica de Salud y constataba que sobre los productos importados, se configuraba el presupuesto de ley establecido en el referido artículo para ser considerados como ªmedicamentoº. Que la falta de aplicación del artículo 137 de la Ley Orgánica de Salud dio como efecto, que al momento de dictar sentencia no considere el hecho de que el registro sanitario emitido por el Ministerio de Salud mediante el cual califica a un producto como medicamento no constituye una mera formalidad, sino que certifica su calidad y eficacia con lo que se estaría garantizando el derecho a la salud de los consumidores. Con base a lo mencionado concluye que hay una flagrante vulneración al derecho a la seguridad jurídica en los términos empleados por la Corte Constitucional, cuando los Jueces del Tribunal A quo han proferido la decisión judicial impugnada, realizando una errónea interpretación de la sentencia constitucional y que ha sido citada en la sentencia recurrida. Para concluir señala que esta errónea interpretación de la sentencia constitucional y falta de aplicación de los artículos 137 y 259 de la Ley Orgánica de Salud y artículo 66 numeral 4 de la Constitución son determinantes en la parte dispositiva de la sentencia, debido a que si no existiesen los referidos vicios, la sentencia recurrida en el aparado 8.2.5.1 no hubiere llegado a concluir que la presentación comercial contenida en la página web de Fybeca determina la naturaleza de los productos ªENERVIT JALEAº Y ªVITA B USDº, convirtiéndose por estos yerros la sentencia recurrida en un mero acto de voluntad, o sea en un acto arbitrario, atentando contra la necesaria predictibilidad de los fallos, que es la única garantía de confianza en el sistema de administración de justicia.

DÉCIMO TERCERO: ANÁLISIS DEL VICIO ALEGADO.- La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, para resolver los problemas jurídicos planteados, derivados del cuestionamiento al fallo de instancia, con fundamento en los casos segundo y quinto del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos, admitidos por el señor Conjuez de la Sala, considera:

13.1. Caso segundo:- i. La motivación consiste en una *ª(¼) operación mental del juez dirigida a*

determinar si todos los extremos de una decisión son susceptibles ser incluidos en la redacción de la resolución, por gozar de una adecuada justificación jurídica.[3]Fernando de la Rúa define a la motivación de la sentencia como *ª(¼) el elemento intelectual, de contenido crítico, valorativo y lógico, que consiste en el conjunto de razonamientos de hecho y derecho en los cuales el juez apoya su decisión.º*[4] **ii.** La trascendencia de la motivación ha merecido reiterados pronunciamientos de esta Sala Especializada y de la Corte Constitucional, la que en la sentencia No. 115817EP/21, de 20 de octubre de 2021, expresa que ª(La motivación de un acto de autoridad pública es la expresión oral o escrita, del razonamiento con el que la autoridad busca justificar dicho auto. La motivación puede alcanzar diversos grados de calidad, puede ser mejor o peor. Sin embargo, como también ha señalado esta Corte ª los órganos del poder públicoº tienen el deber de ª desarrollar la mejor argumentación posible en apoyo de sus decisionesº. De ahí que todo acto del poder público debe contar con una motivación correcta, en el sentido de que toda decisión de autoridad debe basarse en: (1) una fundamentación normativa correcta, entendida como la mejor argumentación posible conforme al Derecho; y, (ii) una fundamentación fáctica correcta, entendida como la mejor argumentación posible conforme a los hechos.º (Resaltados e itálica en el texto). La trascendencia del fallo referido es que en él, (51) expresamente la Corte Constitucional se aleja del test de la motivación vinculado con la razonabilidad, la lógica y la comprensibilidad, que había establecido la misma Corte, con otra integración; **iii.** La Sala especializada por su parte, ha reiterado en varias decisiones, que la motivación es el ejercicio de confrontar los hechos con el derecho aplicable, como mecanismo válido para sustentar la decisión (por ejemplo **Resolución 108 - Juicio No. 09503-2010-0169, Resolución 71 - Juicio No. 17510-2019-00215**); **iv.** El recurrente, acusa a la sentencia de falta de motivación porque al referir a la sentencia dictada por la Corte Constitucional No. 035-14-SEP-CC, debía realizar la interpretación de la misma y evidenciar que el objeto de la litis se centraba en un caso con identidad fáctica al resuelto por la Corte Constitucional, referente a la contradicción existente entre la institución aduanera que califica al producto importado como ª suplemento alimenticioº y el Ministerio de Salud Pública que califica a dicho producto como ª medicamentoº, contradicción que violenta el principio de seguridad jurídica y de tutela judicial efectiva. Que estaban en la obligación de encontrar una solución a la evidente contradicción presentada por el accionante; **v.** Revisada la sentencia cuestionada, en el considerando SEXTO establece como objeto de la litis determinar si es procedente la impugnación de la actora de que se deje sin efecto las resoluciones impugnadas; en el considerando OCTAVO, parte del reconocimiento de la presunción de validez de las resoluciones impugnadas, la competencia de la autoridad aduanera para clasificar y reclasificar una mercancía en ejercicio de su facultad

3 Ignacio Colemer Hernández. *ª La motivación de las Sentencias: sus exigencias constitucionales y legales.º* (Valencia: Editorial Tirant lo Blanch, 2003), 46.
4 Fernando de la Rúa. *Proceso y Justicia*, (Buenos Aires: Editores Asociados, 1980), 82.

determinadora, mediante ejercicios de control anterior, posterior y concurrente, conforme lo reconoce el artículo 212 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, COPCI, en concordancia con lo previsto en el artículo 144 del mismo cuerpo legal, complementado con lo preceptuado en el artículo 68 del Código Tributario; refiere además varios pronunciamientos de esta Sala Especializada sobre el objeto de la impugnación; **vi.** Respecto del cuestionamiento específico relacionado con la sentencia de la Corte Constitucional No. 035-14-SEP-CC de 12 de marzo de 2014, la sentencia resalta el reconocimiento que dicho fallo realiza respecto a la temática objeto de análisis, esto es el tema del aparente conflicto que surgiría como consecuencia de la intervención de la administración aduanera en la reclasificación arancelaria, con el reconocimiento que la autoridad de salud realiza respecto de los mismos productos, destacando el origen de la clasificación arancelaria sustentada en normas internacionales; **vii.** La Sala advierte que no se produce la falta de motivación alegada pues existe la correspondiente subsunción de los hechos a la normativa aplicada. Al no configurar el yerro acusado, el recurso no prospera y se lo rechaza.

13.2. Caso quinto: i. La **falta de aplicación** *"ocurre cuando el sentenciador niega en el fallo la existencia de un precepto, lo ignora frente al caso debatido. Es error contra ius, es rebeldía y desconocimiento de la norma. Es error de existencia de la norma por haberse excluido ésta en la sentencia.*[5] **ii.** El recurrente cuestiona la sentencia porque a su criterio, al no aplicar el artículo 66.4 de la Constitución está provocando un trato discriminatorio que afecta a la igualdad formal y material que garantiza la referida norma constitucional, al tener un trato diferente respecto de otras empresas que comercializan productos de similares características, sin señalar qué empresas ni qué productos tendrían el trato diferenciado que anota; también acusa la falta de aplicación de los artículos 137 y 259 de la Ley Orgánica de Salud; **iii.** Analizada la sentencia, esta se concentra en verificar, la pertinencia de los cuestionamientos a los actos objeto de la acción de impugnación; concluye que la reclasificación arancelaria, de medicamentos declarados por la empresa actora, a suplementos alimenticios realizado por la Administración Aduanera es válida, en base a la valoración de los medios probatorios actuados por las partes, que no corresponde volver a hacerlo en casación y menos por la causal alegada; **iv.** No se advierte que se produzca la falta de aplicación del artículo 137 de la Ley Orgánica de Salud, pues no se discute en instancia si los productos en análisis están sujetos a la obtención de registro sanitario; tampoco cabe la aplicación del artículo 259 de la Ley de Salud, pues se ha demostrado que los productos son complementos alimenticios. Consiguientemente, se desecha los cargos formulados.

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

DÉCIMO CUARTO.- DECISIÓN.- Por las consideraciones antes referidas, esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, **ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA**, resuelve **NO CASAR** el fallo de mayoría impugnado. Sin costas.- Notifíquese, Publíquese y Devuélvase.-

JOSE DIONICIO SUING NAGUA

JUEZ NACIONAL (PONENTE)

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL (E)

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL

FUNCIÓN JUDICIAL

174025398-DFE

Juicio No. 01501-2019-00052

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

AUTOR/A: MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, miércoles 13 de abril del 2022, las 11h37. **VISTOS.-**

A S U N T O

Resolver el recurso de casación interpuesto por el doctor Javier Cordero Ordoñez, procurador judicial del gerente general y representante legal de la compañía IMPORTADORA LARTIZCO S.A., en contra de la sentencia de 24 de diciembre de 2019, a las 08h33, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Cuenca, provincia del Azuay; dentro del juicio No. 01501-2019-00052, propuesto por la compañía recurrente, en contra del Acta de Determinación No. 01201924900502089, de 10 de abril de 2019, suscrita por el Director Zonal 6 del Servicio de Rentas Internas (SRI), por concepto de Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2015.

1. ANTECEDENTES

1.1 Del contenido de la sentencia impugnada con relación al objeto del presente recurso de casación.- En la sentencia recurrida se resolvió declarar sin lugar la demanda presentada por IMPORTADORA LARTIZCO S.A. en contra del Director Zonal 6 del Servicio de Rentas Internas y como consecuencia se confirma la validez legal del Acta de Determinación No. 01201924900502089 emitida el 10 de abril de 2019 por concepto de Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2015.

1.2 De la sustanciación del recurso de casación.- A la presente sentencia de casación, le han antecedido los siguientes actos procesales, que denotan su validez:

1.2.1 Auto de 23 de noviembre del 2020, a las 09h24, dictado por el doctor Fernando Ortega Cardenas, Conjuez Nacional de la Corte Nacional de Justicia, en el que se amplía el auto de 15 de octubre de 2020, y se declara la admisibilidad parcial del recurso de casación interpuesto por la

compañía IMPORTADORA LARTIZCO S.A., por el caso 2 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP), por considerar que la sentencia no cumple con el requisito de motivación; y por el caso 5 del art. 268 del COGEP, por indebida aplicación de los arts. 28, numeral 8, literal b) del Reglamento de Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno (RLRTI), art. 10, numeral 5 de la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI) y 90 del Código Tributario.

1.2.2 El abogado Carlos Durán Vanegas, procurador de la Autoridad Tributaria, dio contestación del recurso de casación.

1.2.3 Sorteo de la causa número 01501-2019-00052, efectuado por la Presidencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, el 11 de junio del 2021, mediante el que se radicó la competencia en este Tribunal de Casación.

1.2.4 Auto de 5 de abril de 2022, en el que se convoca a las partes a audiencia para el día 12 de abril de 2022, a las 11h00.

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

2.1 De la jurisdicción y competencia.- Este Tribunal Especializado es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación, en virtud de la 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, ratificado 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 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, 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.

Así como por el sorteo que consta en el proceso; y en atención a lo previsto en los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República Ecuador, 185 -segunda parte, número 1- del Código Orgánico de la Función Judicial, y artículo 269 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP).

2.2 De la validez procesal.- En la tramitación del presente recurso extraordinario de casación, se han observado las solemnidades inherentes a esta clase de recursos, por lo que no existe nulidad alguna que declarar.

2.3 Problema jurídico planteado.-

CASO 2: Requisito de motivar la sentencia; infringiendo los arts. 76, numeral 7, literal l) de la Constitución y 89 del COGEP.

CASO 5: Indebida aplicación de los arts. 28, numeral 8, literal b) del RLRTI, 10, numeral 5 de la LRTI y 90 del Código Tributario; al amparo del caso 5 del art. 268 del COGEP

2.4 Fundamentación del recurso.- El casacionista en la fundamentación del recurso señala que en el punto ª **7.7**º y sus sub numerales, los jueces de instancia se limitan a enunciar y transcribir varias normas legales y reglamentarias sin indicar la pertinencia de su aplicación en relación a los hechos alegados y probados. Que las normas que simplemente se enuncian son los arts. 10, 16 y 19 de la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI), los cuales estima concordantes con los arts. 27, 28 y 39 del Reglamento para la Aplicación de la LRTI, sin embargo en la sentencia no se advierte como cada uno de ellos se refiere a los hechos que analiza para resolver, ni porqué ellos sustentan su decisión. Que el Tribunal en el ª *7.7.4*º analiza el conflicto jurídico a dilucidar con referencia a las pruebas que se han actuado sobre los hechos, sin definir, la pertinencia de las normas que simplemente enlistó en el punto ª 7.7.3º. Que la simple cita al azar de las normas mencionadas provoca que no exista coherencia entre las premisas y la conclusión, como ocurre en el considerando º *7.4*º de la sentencia, argumentación alegada de los hechos que motivaron la glosa debatida ª *ajuste egreso*º y la materia de la Litis, pues el Tribunal explica la normativa correspondiente a otros casos, tales como los de pérdidas por bajas de inventario o las desapariciones de mercadería por delitos, que no establece haya ocurrido y que por tal se lo haya glosado y no explica la procedencia de los ajustes por diferencias en los inventarios. Que la deficiencia de motivación llevó que el Tribunal no resuelva sobre los hechos ciertos probados en instancia, y lo hace basado en presunciones. Que aun cuando la sola enunciación de normas sin explicación de su pertinencia pueda considerarse motivación, su referencia se produce sobre hechos presumidos, no verificados.

Sobre la aplicación indebida del art. 28, numeral 8, literal b) del Reglamento para la Aplicación de la LRTI y 10 numeral 5 de la LRTI: en la glosa ratificada en la sentencia sobre inventarios levantada por el SRI, constantes en el punto 3.6.1.3 del Acta de Determinación, en el punto 3.6.1.3.1 ª DIFERENCIAS DETERMINADA POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA POR MOVIMIENTOS DE INVENTARIO DENOMINADO ª AJUSTES EGRESOº. Que se ha probado

faltantes o salidas de inventario que podrían o no tratarse de perdidas, sin embargo, sin tener certeza de la causas de las diferencias en el inventario, atribuyendo que producen perdidas, considera el Tribunal aplicable el art. 28 numeral 8 literal b) del Reglamento para la aplicación de la LRTI, el cual establece que es procedente para justificar perdidas por bajas de inventario o desaparición de inventarios causada por delitos. Que en virtud de esta indebida aplicación se justifica la glosa por ª *ajuste egresos*º, atribuyendo que los elementos facticos podrían constituir una perdida por baja de inventarios o desaparición de ellos. Que la proposición jurídica completa conlleva la relación que esta norma tiene con el art. 10 numeral 2 de la LRTI, que establece la deducibilidad de las perdidas fruto de caso fortuito, fuerza mayor o delitos que no hayan sido registrados en los inventarios, cuando en el presente caso, lo que ocurre es una disminución o ajuste al inventario, producto de la constatación física a la que el sistema de Inventario Periódico obliga. Que esta proposición jurídica completa conlleva la aplicación indebida de las normas señaladas. Que esta indebida aplicación ha conllevado a que se convalide una glosa por diferencias físicas del inventario, que se establecen como tales en la sentencia, como si es que se trataran de perdidas, por lo que si no se hubiese aplicado tal artículo, los jueces *A quo*, hubiesen eliminado la glosa.

Sobre la indebida aplicación del art. 90 del Código Tributario: Que en la sentencia se hace una referencia clara a que el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, como precedente jurisprudencial obligatorio estableció que ese recargo (normado por el art. 90 del Código Tributario) es una sanción. Que el Tribunal pretende que tal consideración está limitada a la aplicación de la norma en el tiempo, como si el precedente jurisprudencial solo tuviese un alcance (el del tiempo) y no todos los que se derivan del mismo. Que la sentencia, afirmando que en la demanda se pretende que la norma del art. 90 establece un procedimiento sancionatorio, no es verdad, y aplica el art. 90 y justifica hacerlo soslayando la calificación de sancionadora que el precedente da a la norma y señalar que la sanción impuesta por la Administración en el acto de determinación es correcta o no es tal sanción, diciendo ser una simple consecuencia del ejercicio de la facultad de determinar. Que por lo expuesto solicita casar la sentencia recurrida.

2.5 Contestación del recurso de casación.- La Administración Tributaria en la contestación al recurso de casación interpuesto argumenta que respecto a la falta de motivación alegada, para el Conjuez Nacional, al igual que para el Tribunal de instancia, basta con nombrar las normas jurídicas o incluso omitirlas, siempre que se subsuma su contenido en los hechos debidamente comprobados. Que para el casacionista, el Tribunal *A quo* en el punto ª *7.7*º y subpuntos de la sentencia, simplemente se enuncian los arts. 10, 16 y 19 de la LRTI, así como 27, 28 y 39 del RLRTI, cuando en realidad es que su pertinencia se entiende inmersa en la redacción que propone el Tribunal para tomar la decisión del caso en este punto del fallo. Que en el numeral ª *7.7.3*º se enumeran las normas de derecho aplicables,

y al leer completamente la sentencia, comprendemos que las citas que hacen los juzgadores son necesarias, siendo importante su postura respecto de que es requisito indispensable cumplir con las disposiciones de la LRTI y su reglamento, pues estas normas permiten entender con claridad que el Tribunal busca saber si lo que habría ocurrido en la contabilidad de la empresa, con relación a costos o gastos, se encuentra documentalmente respaldado, para poder llegar a una base imponible correcta. Que en el punto ª *7.7.2*º, los jueces hacen un análisis de lo constante en el acta de determinación y dentro del mismo, una vez más se subsumen a las normas citadas. Que el sustento del yerro acusado por el actor, se fundamenta en que la decisión del Tribunal se basó en presunciones y para ello trascribe la parte del fallo pertinente. Que de dicho párrafo solo utiliza las palabras ª *podría tratarse*º para explicar que el Tribunal no tiene una conclusión concreta, sino más bien hipotética para respaldar su fallo, sin embargo, tal particular no ocurre, pues de la lectura de la proposición jurídica de la resolución final, se entiende que se trata de que el actor no justificó el por qué había faltantes de mercadería en su inventario. Que no cabe que se acuse de falta de motivación a una sentencia que es clara, por lo que el recurso del actor no puede prosperar. Que sobre la indebida aplicación del art. 28 numeral 8 literal b del RLRTI y art. 10 numeral 5 de la LRTI, en el fallo consta el hecho cierto de que en el inventario de productos de la actora se pudo detectar la existencia de faltantes, los cuales intentaron ser justificados mediante ajustes de egreso por parte de la compañía, pero sin documentos de sustento. Que lo que buscaba el Tribunal es que los faltantes o salidas de inventario, estén justificadas documentalmente, por ende, si del inventario salieron productos por efecto de ventas, el comprobante de venta seria el justificativo, pero si salieron del inventario y no fueron vendidos, no se relacionaría con las ventas y esa salida debería estar justificada. Que para este segundo caso, consideraron los jueces de instancia que podría tratarse de perdidas, por lo que siendo así, debían ser justificadas conforme lo dispuesto en el numeral 8 literal b del art. 28 de la LRTI. Que el actor pretende que sus salidas de inventario o faltantes detectados, sean justificadas con solo una toma física. Que el Tribunal no mencionó el numeral 5 del art. 10 de la LRTI en su sentencia, por ende, no se puede decir que hubo indebida aplicación del mismo, sin embargo, si entendemos que el art. 28 reglamenta a dicho articulo como dice el actor, antes que ser indebidamente aplicado, lo correcto es comprender ambas normas en conjunto, por lo cual, las perdidas allí especificadas, si pueden ser deducibles siempre que estén debidamente justificadas con documentos válidos. Que los faltantes en el inventario de la actora no han podido ser justificados documentalmente y por ello el Tribunal decidió ratificar lo glosado por el SRI. Que sobre la indebida aplicación del art. 90 del Código Tributario, señala que esta norma establece que cuando el sujeto activo realice una determinación, la obligación tributaria así determinada causará un recargo del 20% sobre el principal, por lo que es correcto su aplicación por parte del SRI, conforme así lo descubre el Tribunal. Que la propia Resolución invocada por el actor, es incluida en la decisión de los jueces de instancia, quienes

descubren que, si bien la Corte Nacional declara este recargo como una sanción, la misma no se aplica para determinaciones iniciadas antes del 29 de diciembre del 2007 o que se realicen de forma posterior, pero referentes a ejercicios económicos anteriores al 2008, exponiendo con justa razón que existe un límite temporal de aplicación. Que si el sujeto pasivo hubiera actuado conforme al ordenamiento jurídico y nada se hubiere podido determinar en su declaración, el cargo no procedería, más aun, cuando el sujeto activo encuentra que el actuar es equivocado y procede a glosar los valores, es justo que se aplique la norma señalada. Que en la resolución citada se comprende que la norma, al ser publicada en el registro oficial, se aplicará a los casos posteriores, como en el presente, que se determina una obligación del ejercicio fiscal 2015. Que por lo expuesto se solicita se rechace el recurso interpuesto.

2.6 Audiencia.- La audiencia convocada se llevó a cabo el día 12 de abril de 2022, a las 11h00.- Comparecieron a la misma, por la parte recurrente el doctor Javier Cordero Ordóñez y el abogado Edgar Merchán Tenesaca, procuradores judiciales de la parte actora y, por la contraparte, la abogada Tatiana Loyola Ochoa en calidad de procuradora judicial del Servicio de Rentas Internas, quienes intervinieron debidamente autorizados en sus alegatos e hicieron uso de su derecho a la réplica, como se podrá verificar del acta de audiencia que obra del proceso, así como del CD que contiene la grabación de la misma.-

3. ANÁLISIS Y RESOLUCIÓN DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO

3.1 Del análisis del problema jurídico planteado.- El recurso de casación interpuesto se fundamenta en los casos 2 y 5 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos que establece: ª *Art. 268.- CASOS.- El recurso de casación procederá en los siguientes casos: (¼) 2. Cuando la sentencia o auto no contenga los requisitos exigidos por la ley o en su parte dispositiva se adopten decisiones contradictorias o incompatibles así como, cuando no cumplan el requisito de motivación (¼) 5. Cuando haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho sustantivo, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, que hayan sido determinantes en la parte dispositiva de la sentencia o auto*º .

3.2 Sobre la aplicación indebida el autor Luis Armando Tolosa Villabona, señala que este vicio *ª ¼es 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*º; (Tolosa Villabona, Luis

Armando, Teoría y Técnica de la Casación, 2008, Bogotá - Colombia, Ediciones Doctrina y Ley Ltda. pág. 359).

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

CONSTITUCIÓN DE LA REPUBLICA DEL ECUADOR

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

CÓDIGO ORGÁNICO GENERAL DE PROCESOS

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

CÓDIGO TRIBUTARIO

*ª **Art. 90.- Determinación por el sujeto activo.-** El sujeto activo establecerá la obligación tributaria, en todos los casos en que ejerza su potestad determinadora, conforme al artículo 68 de este Código, directa o presuntivamente. La obligación tributaria así determinada causará un recargo del 20% sobre el principal.º*

LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO

ª Art. 10.-Deducciones.-En general, con el propósito de determinar la base imponible sujeta a este impuesto se deducirán los gastos que se efectúen con el propósito de obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana que no estén exentos. En particular se aplicarán las siguientes deducciones: (¼) 5.-Las pérdidas comprobadas por caso fortuito, fuerza mayor o por delitos que afecten económicamente a los bienes de la respectiva actividad generadora del ingreso, en la parte

que no fuere cubierta por indemnización o seguro y que no se haya registrado en los inventarios; (¼)º

REGLAMENTO DE APLICACIÓN DE LA LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO

*ª **Art. 28.- Gastos generales deducibles.-** Bajo las condiciones descritas en el artículo precedente y siempre que no hubieren sido aplicados al costo de producción, son deducibles los gastos previstos por la Ley de Régimen Tributario Interno, en los términos señalados en ella y en este reglamento, tales como: **8.** Pérdidas. (¼) **b)** Las pérdidas por las bajas de inventarios se justificarán mediante declaración juramentada realizada ante un notario o juez, por el representante legal, bodeguero y contador, en la que se establecerá la destrucción o donación de los inventarios a una entidad pública o instituciones de carácter privado sin fines de lucro con estatutos aprobados por la autoridad competente. En el acto de donación comparecerán, conjuntamente el representante legal de la institución beneficiaria de la donación y el representante legal del donante o su delegado. Los notarios deberán entregar la información de estos actos al Servicio de Rentas Internas en los plazos y medios que éste disponga. En el caso de desaparición de los inventarios por delito infringido por terceros, el contribuyente deberá adjuntar al acta, la respectiva denuncia efectuada durante el ejercicio fiscal en el cual ocurre, a la autoridad competente y a la compañía aseguradora cuando fuere aplicable. La falsedad o adulteración de la documentación antes indicada constituirá delito de defraudación fiscal en los términos señalados por el Código Tributario. El Servicio de Rentas Internas podrá solicitar, en cualquier momento, la presentación de las actas, documentos y registros contables que respalden la baja de los inventarios;º*

3.4 Corresponde analizar en primer lugar el caso 2 del art. 268 del COGEP:

3.4.1 La motivación está entendida doctrinariamente como ª *el conjunto de razonamientos de hecho y de derecho en los cuales el juez apoya su decisión y que constituye una garantía de justicia a la que se ha reconocido jerarquía constitucionalº* (Fernando De la Rúa, El Recurso de Casación, Víctor P. de Zavala, Editor, Buenos Aires, 1968, página 363).

3.4.2 Hay que señalar que en el considerando 7.7 y los numerales que se denuncian, el Tribunal A quo se pronuncia respecto del *ª **TERCER PUNTO DEL OBJETO DE LA CONTROVERSIA,** esto es ª **3.** Si la glosa por movimientos de inventario denominados ª ajustes egresoº (numeral 3.6.1.3.1 del Acta de Determinación), fue levantada legalmente por la administración, o si el contribuyente justifica la diferenciaº ;* para lo cual señala el Tribunal de instancia que en el Acta de Determinación, en su numeral 3.6.1.3.1, el SRI concluye determinando como costo de venta no deducible el monto de USD $ 707.341,47, debido a que el sujeto pasivo no justificó las salidas de inventarios denominados

ª Ajustes egresosº, no pudiendo deducirse el costo de productos cuya salida no sea imputable al ingreso, es decir de productos que no fueron vendidos y de los que tampoco se ha demostrado que correspondan a pérdidas; y para determinar si la glosa referida fue levantada legalmente por la administración, o si el contribuyente justifica la diferencia.

3.4.3 En el considerando 7.7.1 inicia su análisis detallando en que consiste el ejercicio de la facultad determinadora de la Administración Tributaria dispuesta en el art. 68 de Código Tributario, en virtud de lo cual señala que en el ejercicio de dicha facultad, debe existir una adecuada y suficiente motivación, en la que se demuestre que el procedimiento de comprobación e investigación corresponde a una verificación objetiva, razonada y justa sobre la base de lo declarado por el contribuyente, en relación con los instrumentos de prueba obtenidos durante el procedimiento de determinación, resultando en ese escenario, jurídicamente procedente que la administración mediante un acto determinativo, realice el control y regulación de los registros contables, siempre que tal regulación esté en relación directa con la situación tributaria del sujeto pasivo, con la naturaleza del tributo y con el interés público que él representa; y que en virtud de la impugnación le corresponde realizar un control de la legalidad del contenido del Acta de Determinación en cuanto a la glosa impugnada, control que se encuentra justificado en los artículos 300 y 313 del Código Orgánico General de Procesos.

3.4.4 En el considerando 7.7.2, el Tribunal de instancia señala que revisada el Acta de Determinación impugnada específicamente su numeral 3.6.1.3.1, se constata que la diferencia levantada por la administración se origina de la revisión realizada a los movimientos de inventario, revisión elaborada en base de la información entregada por el sujeto pasivo dentro del proceso de determinación; se hace referencia a la NIC 2 en su párrafo 25 sobre el costo de los inventarios y se señala que el contribuyente se encontraba obligado a aplicar un método de costeo y para ello es indispensable tener un control de inventarios kárdex, y que el archivo entregado es precisamente el kárdex que maneja la compañía, pero al no encontrarse valorado, la administración ha realizado la verificación de la información para efectos de establecer su fiabilidad; señala el Tribunal que en el acta en el literal d) se explica que este tipo de ajustes se los realizó por parte de la empresa únicamente en tres fechas distintas: 01 de enero de 2015, 05 de enero de 2015 y 31 de diciembre de 2015; y que *ª(¼) de la verificación se estableció que los ajustes de egreso son mucho mayores a los ajustes de ingreso, y considerando que éstos últimos (ajustes de ingreso) se realizan solo el 31 de diciembre de 2015, se descarta que se trate solamente de un cruce de inventarios, y que al existir más faltantes que sobrantes el sujeto pasivo debió considerar lo dispuesto en el artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno en concordancia con el numeral 8 del Art. 28 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno; se agrega que estos faltantes no podrían ser justificados*

*con documentos internos (como tomas físicas de inventarios), ya que corresponderían a ventas no facturadas o a pérdidas por faltantes de inventarios, y en ese caso debía aplicarse lo que dispone la normativa tributaria*º .

3.4.5 Continua el análisis del acta en la que se explica que al momento de registrar los egresos, a causa de los faltantes detectados, la compañía aumenta el costo de ventas, ya que está disminuyendo el inventario final, el cual incide en la fórmula del costo de venta; además se señala que al no haber el contribuyente presentado la documentación de sustento de las salidas de inventario, no es correcto que se cargue como costo de ventas esos ajustes de egresos, y lo determina la administración como no deducible por cuanto el inventario final disminuyó y generó un costo de venta no respaldado, todo ello con base en el numeral 1 del Art. 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno, numeral 8 del Art. 28 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno y párrafos 34 y 38 de la NIC 2 Inventarios.

3.4.6 El Tribunal de instancia señala que en el Acta de Determinación se hace referencia a que ª *si bien el inventario final, a nivel de cantidades cuadra con el saldo reflejado en el kárdex (archivo entregado por la compañía), ello se da precisamente porque el contribuyente no solo ha registrado las entradas por compras y las salidas por ventas, sino que ha registrado salidas (egresos) de inventarios como* ª *ajustes egresos*º por concepto de diferencias (faltantes), respecto de las cuales no *ha demostrado a qué corresponden, por lo que la administración no ha cuestionado propiamente el inventario final sino las salidas de inventarios (ajustes de egreso) no justificados*º .

3.4.7 En el considerando 7.7.3 el Tribunal *A quo*, detalla las normas vigentes en el ejercicio fiscal 2015, aplicables al caso en análisis así: De la Ley de Régimen Tributario Interno los arts. 10 numeral 1, 16 y 19; los cuales están en concordancia con los arts. 27, 28 y 39, del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno,

3.4.8 En el considerando 7.7.4 al resolver la glosa en análisis el Tribunal de instancia determina que en la demanda se ha afirmado que los ajustes de egreso no son salidas de inventario y que la razón del ajuste es sólo consecuencia del inventario final que realiza la empresa en base a tomas físicas, y que son ajustes que no tienen incidencia contable y que no se produce un aumento del costo de ventas a causa de los ajustes de egreso realizados por la empresa. Se detalla que la parte accionante actúo como prueba el informe pericial elaborado por el ingeniero Diego Condo Daquilema, que fuera sustentado en la audiencia de juicio (fojas 171 a 180), en la cual ª *el perito explica cuál es la fórmula para establecer el costo de ventas en el sistema de inventario periódico; cómo se obtiene el inventario final en el sistema de inventario periódico; cómo se registra contablemente el inventario final en un sistema de inventario periódico (a pesar de que en la figura 2 que incluye en su informe ejemplifica*

asientos de cierre de un inventario permanente); informa también cómo se registran contablemente las compras y las ventas de mercadería en la empresa en el año 2015, señala que las ventas mantienen un proceso propio de registro contable y que no se encuentran ligadas al proceso de compra o a un sistema financiero de inventario o sistema semejante, que la empresa aplica un sistema de inventario periódico para la determinación del costo de ventas, el cual se reconoce al final del año por diferencias; explica el perito como utiliza la empresa la cuenta de inventarios y qué transacciones se registran en ella; y finalmente señala que no se evidencia el uso de un kardex por ser un sistema de inventario periódico, que lo que se compra se contabiliza de manera directa sin considerar registros de inventario y que los registros contables se presentan razonablemente" además señala que el perito manifestó, entre otras cosas, que " *la empresa usa cuentas de resultados y no se afectan partidas de inventarios, que en el conteo final que se hace al cierre del año se pueden identificar faltantes, pero que por el tipo de sistema de inventario (periódico) no es necesario la existencia de documentos de sustento de esos faltantes, faltantes que dice no inciden en el costo de ventas*" .

3.4.9 Así como también detalla la prueba practicada por el SRI determinando que consiste en varios trámites y escritos presentados en sede administrativa con el fin de demostrar la fuente de información utilizada para la determinación; practicó el informe pericial realizado por la Ing. Paulina Fernández Vásquez (fojas 458 a 483), mismo que fue sustentado en la audiencia de juicio, en donde la perito desarrolla su explicación señalando que: " *entre las fuentes de información utilizadas por la administración tributaria provenientes a su vez de la información presentada por la compañía en el proceso determinativo; explica que el archivo entregado por el sujeto pasivo (que sirvió de base para la administración) es un auxiliar contable importante para la determinación del inventario final debido a las consistencias que presenta el mismo.- Luego (a partir de la pregunta 11 de su informe) la perito expone ejemplos de los movimientos de inventarios (ajustes de egreso) de la compañía, y con ellos demuestra y concluye que esos ajustes de egreso sí tienen incidencia contable y sí afectaron el costo de ventas, ajustes que no tenían justificación o documentación fuente que los respalden o no estaban vinculados con una venta, y por lo tanto no es deducible ese costo de ventas*"; se determina que la perito también manifestó: " *¼que en la contabilidad pueden realizarse ajustes ya sea se trate de un sistema de inventario periódico o permanente, pero que siempre esos ajustes deben estar justificados; y que la compañía no registra los ajustes de egresos en cuentas individuales, sino que lo hace a través del inventario final*" .

La administración también practicó como prueba lo siguiente: i) Información contenida en el CD (fojas 325), específicamente las páginas 1, 3, 5, 7 y del archivo en formato "PDF" denominado "0190117278001_Informe de Auditoria Toma Inv. de Bodega_2015", del cual destaca que se trata de

un informe de auditoría a los inventarios realizados a la bodega de la compañía, en el que se manifiesta por parte del auditor interno, entre otras cosas, que se evidenciaron debilidades en el manejo y custodia del inventario, que en la toma física se verificó diferencias entre sobrantes y faltantes debido a falencias en los despachos, que no se solicitó de forma oportuna la intervención de auditoria para aplicar el ajuste necesario, que las mercancías no se encuentran debidamente codificadas y ubicadas; en el informe también se menciona que los cruces fueron dados por malos despachos, devoluciones mal aplicadas y/o transferencias no aprobadas o mal despachadas; ii) El escrito con número de trámite 101012018037478 del 09 de julio de 2018 (fs. 399 a 402), el representante de la empresa manifiesta que ª *no se utilizó Kardex de Productos, debiendo indicar que los Kardex no se encuentran valorados ya que se lo utiliza como un instrumento para el conteo de existencias¼.º* ; iii) El escrito con número de trámite 101012018041132 del 27 de julio de 2018 (fs. 408) el Gerente de la compañía expresa que *ª no mantenemos Kardex, para control de existencia para facturación se lleva un registro de saldos de productos por cantidades o unidadesº* ; y, iv) El escrito con número trámite 101012018065544 del 22 de noviembre de 2018, el representante legal indica que ª *para poder determinar el costo de ventas el departamento de Auditoria de Lartizco revisa las unidades en existencias y procede a establecer el saldo final al final del año y esto queda plasmado en una acta de toma de inventarios que es lo que se le entrego al Servicio de Rentas Internasº* .-

3.4.10 En virtud de las pruebas antes descritas el Tribunal *A quo* señala que de las disposiciones legales antes detalladas, se concluye que la actuación administrativa del SRI fue legal al levantar la diferencia en la glosa por los movimientos de inventario denominados ª *Ajustes egresoº*, en virtud de que los faltantes existentes en el inventario de la compañía tenían que ser justificados documentalmente con el fin de que su costo de venta pueda ser considerado como deducible; que la compañía actora señala en su demanda que esos ajustes no representan salida de mercaderías y que no tienen incidencia contable; sin embargo, de las pruebas aportadas al proceso está demostrado que los faltantes efectivamente existieron y que terminaron afectando el costo de ventas y por ende la base imponible del impuesto; que en el informe pericial presentado por la Ing. Paulina Fernández se demuestra que los ajustes egreso sí afectaron el costo de ventas; que se explica que el efecto de registrar los ajustes de egresos, es el de disminuir el inventario final, que aplicando la fórmula de costo de ventas representa un incremento en el costo de mercaderías vendidas, y que al enviar al costo de ventas más unidades (las cuales corresponden a salidas por ajustes injustificados o no vinculados con una venta), sí incide en la fórmula del costo de ventas aplicada en un sistema periódico.

El Tribunal *A quo* consideró que esos faltantes o salidas antes detallados en el caso de que no hayan sido ventas no facturadas, podía tratarse, precisamente como lo dice la administración en su acto, de pérdidas que debían ser justificadas conforme lo ordena la normativa tributaria, lo cual no ha ocurrido

en el caso de la especie, en el que la parte accionante no ha probado ni en sede administrativa ni judicial a qué se referían esos faltantes en el inventario; y, si bien puede realizarse ajustes en la contabilidad, éstos tienen que estar respaldados por la documentación fuente que sustente esos ajustes; y para efectos tributarios los contribuyentes cumplirán con las disposiciones de la Ley de Régimen Tributario Interno, este reglamento y demás normativa tributaria emitida por el Servicio de Rentas Internas, conforme lo señala el art. 39 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno; y que la normativa tributaria le faculta al SRI a verificar que lo registrado en la declaración tenga concordancia con los registros contables los cuales a su vez deben tener sus respectivos respaldos o documentos de sustento. También señaló que si los ajustes de egreso no tenían relación con ventas realizadas, el inciso final del literal b) del numeral 8 del artículo 28 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno es claro al disponer la forma en que deberán ser justificadas ya sea las pérdidas por baja de inventarios o la desaparición de los inventarios por delito, justificaciones que en este caso no han sido demostradas, y el Tribunal consideró que no es aceptable lo manifestado por el perito de la parte accionante cuando expresó que en un sistema de inventario periódico no interesa si existen faltantes o no; por el contrario, conforme las disposiciones tributarias analizadas, es necesario que esos faltantes (o ajustes de egreso como los denominó el actor) estén debidamente respaldados, ya que podrán incidir, como en este caso sucedió, en los costos deducibles y por ende en la base imponible del impuesto a la renta, ya que aquellos ajustes disminuyeron el inventario final de la compañía, afectándose el costo de ventas.-

3.4.11 Finalmente el Tribunal *A quo* señala que sobre esta glosa, hay que hacer referencia a que el actor ha manifestado que la auditoría nada dice sobre los "*sobrantes*º y su incidencia, sin embargo, revisada el acta de determinación impugnada, desde su página 89, en el numeral 3.6.1.4 sí se analiza precisamente los movimientos de inventario registrados como ª *ajuste ingreso*º, se indica que estos ajustes fueron realizados el 31 de diciembre de 2015 y no se registraron salidas, por lo que formarán parte del inventario inicial del periodo 2016; y se explica también en el acta que los faltantes (ajustes egreso) son incluso mayores a los sobrantes (ajustes ingreso). Por lo tanto ratificó la glosa en análisis.

3.4.12 En este punto, es necesario citar la sentencia de la Corte Constitucional No. 188-15-EP/20 de 11 de noviembre de 2020, numerales 20 y 21, que ha indicado sobre las premisas implícitas en la motivación: *ª 20. Como ha establecido la jurisprudencia de esta Corte, para que una motivación sea suficiente es preciso que reúna ciertos elementos argumentativos mínimos. Esto exige que los razonamientos que componen esos elementos mínimos deben estar suficientemente explícitos en el texto de la motivación; lo que no implica, sin embargo, que todas y cada una de las premisas y conclusiones de esos razonamientos deban estar explícitas en dicho texto, algunas de ellas bien pueden estar implícitas o sobreentendidas. Para identificarlas, es preciso atender al contexto de la*

motivación, lo que, por lo demás, es indispensable para una lectura cabal de cualquier texto. 21. Cabe aclarar, eso sí, que la existencia de las mencionadas premisas implícitas no exonera del cumplimiento de los elementos mínimos para que una motivación sea suficiente; una cosa es ser consciente de que los textos en ocasiones tienen significados sobreentendidos y otra, adjudicar a un texto un contenido extraño a él". Más contundente incluso cuando la Corte afirma: "24. Cabe señalar, además, que para la Corte la garantía de la motivación no se refiere a la corrección del razonamiento judicial, sino, exclusivamente, a explicar de forma suficiente los fundamentos de la decisión adoptada" (Sentencia No. 1507-15-EP/21 de 20 de enero de 2021). (El subrayado corresponde a esta Sala).

También corresponde referirse a que la Corte Constitucional en la Sentencia No. 1158-17-EP/21, de 20 de octubre de 2021 estableció que: *"(¼) tras alejarse de su jurisprudencia relativa al test de motivación, no es dable que esta Corte establezca una nueva lista de parámetros en reemplazo de la del test, no cabe formular un nuevo test. Lo que sí es necesario, y se hace en esta sentencia, es guiar el razonamiento judicial mediante las presentes pautas jurisprudenciales, basadas en la sistematización de la jurisprudencia reciente de esta Corte, pautas que naturalmente están abiertas a desarrollos futuros (¼) En suma, el criterio rector para examinar un cargo de vulneración de la garantía de motivación establece que una argumentación jurídica es suficiente cuando cuenta con una estructura mínimamente completa, es decir, integrada por estos dos elementos: (i) una fundamentación normativa suficiente, y (ii) una fundamentación fáctica suficiente. Esto quiere decir lo siguiente: Que la fundamentación normativa debe contener la enunciación y justificación suficiente de las normas y principios jurídicos en que se funda la decisión, así como la justificación suficiente de su aplicación a los hechos del caso (¼) Que la fundamentación fáctica debe contener una justificación suficiente de los hechos dados por probados en el caso. (¼)"* .

3.4.13 En virtud del análisis que antecede esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, no determina que la sentencia de instancia adolezca de falta de motivación, pues el Tribunal de instancia realiza un amplio análisis de la glosa por los movimientos de inventario denominados "*Ajustes egreso*", en el ejercicio de control de legalidad revisa el Acta de Determinación donde detalla los principales argumentos del SRI para la determinación realizada; detalla las pruebas del actor y demandado que sustentan su decisión; detalla las normas legales y reglamentarias pertinentes al caso; que disponen que los costos y gastos imputables al ingreso, que se encuentren debidamente sustentados en comprobantes de venta que cumplan los requisitos establecidos en el reglamento correspondiente son deducibles para determinar la base imponible de impuesto a la renta; que son todos los costos y gastos necesarios, causados en el ejercicio económico, directamente vinculados con la realización de cualquier actividad económica y que fueren efectuados con el

propósito de obtener, mantener y mejorar rentas gravadas con impuesto a la renta y no exentas; que las pérdidas por las bajas de inventarios se justificarán mediante declaración juramentada realizada ante un notario o juez; y para su decisión se fundamenta en la prueba pericial de la ingeniera Paulina Fernández que demuestra que los ajustes egreso sí afectaron el costo de ventas; por lo tanto concluye que los faltantes existentes en el inventario de la compañía tenían que ser justificados documentalmente con el fin de que su costo de venta pueda ser considerado como deducible lo cual no ocurrió en la especie; consecuentemente motivadamente resuelven ratificar la glosa levantada por la autoridad tributaria; por lo tanto no se configura el caso 2 del art. 268 del COGEP, denunciado por el casacionista; consiguientemente no se han infringido los arts. 76, numeral 7, literal l) de la Constitución de la República y 89 del COGEP, no prosperando el yerro alegado.

3.5 Respecto al caso 5 del art. 268 del COGEP, que el recurrente señala que la sentencia de instancia incurre en el vicio de indebida aplicación de los arts. 28, numeral 8, literal b) del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno, 10, numeral 5 de la LRTI y 90 del Código Tributario.

3.5.1 Es pertinente iniciar el análisis respectivo, señalando que el invocar el caso 5 del art. 268 del COGEP, conlleva a que esta Sala verifique si la sentencia emitida por el tribunal de instancia riñe con el derecho (error in iudicando), lo que implica que los hechos sobre los que conoció el Tribunal *A quo*, son aceptados por las partes procesales.

3.5.2 El recurrente señala que el vicio de indebida aplicación de los arts. 28, numeral 8, literal b) del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno, 10, numeral 5 de la LRTI, se configura en la sentencia al resolver la glosa constante en el punto 3.6.1.3 del Acta de Determinación, en el numeral 3.6.1.3.1 *ª DIFERENCIAS DETERMINADA POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA POR MOVIMIENTOS DE INVENTARIO DENOMINADO ª AJUSTES EGRESOº ;* que es la glosa a la cual ya nos hemos referido en este fallo.

3.5.3 Los hechos probados, en el fallo recurrido son: considerando 7.7.4 a fojas 518 que: *ª (¼) los faltantes existentes en el inventario de la compañía tenían que ser justificados documentalmente con el fin de que su costo de venta pueda ser considerado como deducible, en el presente caso, la parte accionante ha señalado en su demanda que esos ajustes no representan salida de mercaderías y que no tienen incidencia contable; sin embargo, de las pruebas aportadas al proceso está demostrado que los faltantes efectivamente existieron y que terminaron afectando el costo de ventas y por ende la base imponible del impuesto; (¼).*

3.5.4 Partiendo del hecho probado tenemos en la especie en la glosa de *ª AJUSTES EGRESOº* se ha demostrado que existen faltantes en el inventario de la compañía la cual no ha sido justificado

documentadamente; es por ello que al no existir una justificación debidamente sustentada de los faltantes, el Tribunal señala que en caso de que no hayan sido ventas no facturadas, podía tratarse de pérdidas que debían ser justificadas, como lo señala la administración en su acto de determinación; además señala el Tribunal que la empresa actora ni en sede administrativa ni judicial ha probado *ª a que se referirían estos faltantes en el inventarioº* ; en virtud de ello señala que el inciso final del literal b) del numeral 8 del artículo 28 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno es claro al disponer la forma en que deberán ser justificadas ya sea las pérdidas por baja de inventarios o la desaparición de los inventarios por delito, justificaciones que en este caso no han sido demostradas; no está señalando que esto ocurre en el presente caso sino que al no existir una comprobación a que se referirían dichos faltantes en el inventario, determina como se debe justificar si este faltante es por pérdidas o desaparición, justificación que no existe en el presente caso; por lo tanto no se configura indebida aplicación del artículo 28 del RLRTI.

Respecto a la aplicación indebida del art. 10 numeral 5 de la LRTI, hay que señalar que el Tribunal de instancia no menciona dicho artículo en el análisis de la glosa en estudio, consecuentemente no se pude configurar una aplicación indebida sobre una norma que no fue aplicada dentro del fallo.

3.5.5 Por lo expuesto no se configura el vicio de indebida aplicación de los arts. 28, numeral 8, literal b) del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno, 10, numeral 5 de la LRTI, al amparo del caso 5 del art. 268 del COGEP.

3.6 Respecto al vicio de aplicación indebida del art. 90 del Código Tributario hay que señalar lo siguiente:

3.6.1 El Tribunal de instancia se pronuncia respecto del art. 90 del Código Tributario en el considerando 7.8 señalando que ª (¼) *el Tribunal considera, que si bien es verdadera la afirmación planteada por el accionante, en el sentido de que el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, emitió la referida resolución, mediante la cual estableció un precedente jurisprudencial obligatorio, en ella se señala de manera taxativa que el recargo del 20% constituye un sanción, pero tal precedente jurisprudencial se limitó a la aplicación de la norma en el tiempo, señalando que no cabe su aplicación sobre las determinaciones iniciadas con anterioridad a la vigencia de la norma, ni tampoco a las determinaciones iniciadas con posterioridad al 29 de diciembre de 2007, pero que se refieran a ejercicios económicos anteriores al 2008.- De la lectura del artículo 90 transcrito, no se puede llegar a establecer que esa norma regule o establezca un procedimiento sancionatorio, como pretende el actor; más bien se colige que se trata de una simple consecuencia de la determinación realizada por el sujeto activo de la relación jurídico tributaria. La regulación legal referida, es obligatoria para la administración tributaria, y por disposición constitucional y legal debe ser*

*aplicada por ella; para ese efecto no es necesario que exista, como afirma la actora, una acción o una omisión de parte del contribuyente, pues de conformidad con el artículo 226 de la Constitución de la República, los servidores públicos deben ejercer las competencias y facultades que les sean atribuidas en la ley; además, sobre el contenido de esa norma, no existe declaración alguna de inconstitucionalidad, por lo que se debe aplicar conforme a su texto y así se ha efectuado; por lo que se rechaza lo pretendido por la compañía accionante*ª . (El subrayado es de esta Sala Especializada)

3.6.2 El recargo del 20% sobre el principal, dispuesto en el art. 90 del Código Tributario, es aplicable en todos los casos en que el sujeto activo ejerza su potestad determinadora; y consta como hecho no controvertido que el Servicio de Rentas Internas realizó una determinación por Impuesto a la Renta del ejercicio 2015 a Importadora Laritzco S.A. por lo que no se evidencia una aplicación indebida de esta norma, pues el tribunal A quo ratifica la correcta aplicación de la misma en el acto de determinación realizado por la administración tributaria, aplicación que es consistente con el contenido de la resolución del Pleno de la Corte Nacional de Justicia (Registro Oficial No. 471 de 16 de junio de 2011). El recargo del 20% sobre el principal equivale a una sanción de orden administrativa, dicho recargo no cabe que se aplique a determinaciones iniciadas con anterioridad al 29 de diciembre de 2007, tampoco cabe que se aplique a las determinaciones iniciadas con posterioridad a esa fecha que se refieran a ejercicios económicos anteriores al 2008, lo cual no ocurre en este caso, pues la determinación realizada es por el ejercicio fiscal 2015.

La disposición del art. 90 del Código Tributario, es de cumplimiento obligatorio por lo que el Servicio de Rentas Internas en todo los casos en que ejerza su facultad determinadora, en ejercicios fiscales posteriores al año 2008, tiene que aplicarlo.- No se advierte error cuando el tribunal de instancia establece: ª *De la lectura del artículo 90 transcrito, no se puede llegar a establecer que esa norma regule o establezca un procedimiento sancionatorio, como pretende el actor; más bien se colige que se trata de una simple consecuencia de la determinación realizada por el sujeto activo de la relación jurídico tributaria*º , más aún cuando dicha norma, era la llamada a gobernar el asunto.

3.6.3 Por lo expuesto no se configura la aplicación indebida del art. 90 del Código Tributario al amparo del caso 5 del art. 268 del COGEP.

4. RESOLUCIÓN

4.1. Por las consideraciones antes referidas, esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES

DE LA REPÚBLICA, resuelve **NO CASAR** la sentencia de 24 de diciembre de 2019, a las 08h33, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Cuenca, provincia del Azuay; dentro del juicio No. 01501-2019-00052.

4.2 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. No. 1452-UATH-2021-DCH de fecha 21 de diciembre del 2021.

4.3 Sin costas.

4.4 Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen.

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL (PONENTE)

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL (E)

JOSE DIONICIO SUING NAGUA

JUEZ NACIONAL

CORTE CONSTITUCIONAL DEL ECUADOR

Abg. Jaqueline Vargas Camacho
DIRECTORA (E)

Quito:
Calle Mañosca 201 y Av. 10 de Agosto
Atención ciudadana
Telf.: 3941-800
Exts.: 3133 - 3134

www.registroficial.gob.ec

IM/PC

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.