EDICIÓN JURÍDICA

REGISTRO OFICIAL®
ÓRGANO DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA

FUNCIÓN JUDICIAL Y JUSTICIA INDÍGENA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA

SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO:

RESOLUCIONES Y JUICIOS

J01501-2021-00001, J17510-2016-00158, J17510-2020-00273

Año II - Nº 448 - 95 páginas
Quito, martes 17 de noviembre de 2026

FUNCIÓN JUDICIAL

RESOLUCION 885-2025

280147269-DFE

Juicio No. 01501-2021-00001

CONJUEZ PONENTE: JARAMILLO LUZURIAGA TANIA CATALINA, CONJUEZA NACIONAL (PONENTE)

AUTOR/A: JARAMILLO LUZURIAGA TANIA CATALINA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, jueves 18 de diciembre del 2025, las 16h56.

VISTOS: El Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformado por los jueces nacionales: doctora Tania Jaramillo Luzuriaga (E) (ponente), doctor José Suing Nagua y doctor Gustavo Durango Vela (E), dictan la siguiente sentencia dentro de la causa No. 01501-2021-00001.

1. Antecedentes procesales

1.1. En el caso puesto en nuestro conocimiento, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Cuenca, provincia del Azuay, estableció el siguiente objeto de la controversia: ª Establecer si las glosas impugnadas fueron levantadas legalmente por la administración, o si el contribuyente justifica las diferencias, conforme lo alegado en la demandaº.

1.2. En la sentencia recurrida se resuelve aceptar parcialmente la demanda presentada por GRAIMAN CIA. LTDA., en contra del Director Zonal 6 del Servicio de Rentas Internas y como consecuencia, de los cargos levantados en el Acta de Determinación No. 01201924902755503 por concepto de Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2015, que fueran ratificados en la Resolución administrativa impugnada No. 101012020RREC046378: ª 1.- Se acepta la impugnación y se dan de baja las siguientes glosas: 1.1.- ª Notas de Crédito que disminuyeron los ingresos por ventas locales y exportaciones, pues fueron emitidas por los conceptos de: Devoluciones, Material en mal estado y Cambio de Producto, sin embargo, los productos no se encuentran reingresados al kardexº (correspondiente al numeral 3.6.1.1.1 del Acta de Determinación ª Ventas localesº, y al considerando 22 de la Resolución). 1.2.- ª Notas de Crédito que disminuyeron los ingresos por ventas locales y exportaciones, pues fueron emitidas por los conceptos de: Devoluciones, Material en mal estado y Cambio de

FUNCIÓN JUDICIAL DOCUMENTO FIRMADO ELECTRÓNICAMENTE Firmado por TANIA CATALINA JARAMILLO LUZURIAGA C=EC L=QUITO CI 1102750211

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

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

Producto, sin embargo, los productos no se encuentran reingresados al kardexº, (correspondiente al numeral 3.6.1.1.2 del Acta de Determinación ªExportacionesº, y al considerando 22 de la Resolución). 1.3.- ªCosto no deducible correspondiente a Salidas de inventario con registros contables tipo XW `Consumo Fuera de Presupuesto' no justificadasº (correspondiente al numeral 3.6.2.1.1.2 del Acta de Determinación, y al considerando 26 de la Resolución). 2.- Se rechaza la impugnación y se confirman las siguientes glosas: 2.1.- ªNotas de Crédito que aplican a facturas de otro ejercicio fiscalº (correspondiente al numeral 3.6.1.2 del Acta de Determinación, y al considerando 22 de la Resolución). 2.2.- ªDiferencia determinada como no deducible correspondiente a gastos nacionales registrados como importaciones de bienes no producidos, por los que no presentó documentación de sustentoº (correspondiente al numeral 3.6.2.1.3.1.1 del Acta de Determinación, y al considerando 23 de la Resolución), y, ªCostos no deducibles que corresponden a provisionesº (correspondiente al numeral 3.6.2.1.3.1.3 del Acta de Determinación, y al considerando 23 de la Resolución). 2.3.- ªDiferencia determinada como no deducible correspondiente a gastos nacionales registrados como importaciones, por los que no presentó documentación de sustentoº (correspondiente al numeral 3.6.2.1.3.2.1 del Acta de Determinación, y al considerando 24 de la Resolución). 2.4.- ªCostos no deducibles por pérdidas generadas en ventas realizadas a precios inferiores al costoº, específicamente el literal b) ªCosto no deducible por pérdidas generadas en ventas a otros clientes a precios inferiores al costoº (correspondiente al numeral 3.6.2.1.1.1 del Acta de Determinación, y al considerando 25 de la Resolución). 2.5.- Crédito Tributario de Años Anteriores (correspondiente al numeral 3.17.3.2 del Acta de Determinación, y al considerando 36 de la Resolución. 3.- Se acepta parcialmente la impugnación, dándose de baja [CON EXCEPCIÓN de los rubros y/o conceptos detallados en la parte final del numeral 7.13 de esta sentencia] las siguientes glosas: 3.1.- ªDiferencias en Gastos de Mantenimiento y Reparación por registros contables sobre los cuales el sujeto pasivo no presentó documentación de sustentoº (correspondiente al numeral 3.6.2.1.1.6.1 del Acta de Determinación, y al considerando 29.1 y 29.4 de la Resolución). 3.2.- ªDiferencias en Gastos de Mantenimiento y Reparación por pagos a empresas relacionadas por Âservicios' no imputables a los ingresos gravadosº (correspondiente al numeral 3.6.2.1.1.6.3 del Acta de Determinación, y al considerando 29.2 y 29.5 de la Resolución). 3.3.- ªDiferencias en Gastos de Mantenimiento y Reparación correspondientes a registros por pagos a empresas no relacionadas por `servicios' no imputables a los ingresos gravadosº (correspondiente al

numeral 3.6.2.1.1.6.4 del Acta de Determinación, y al considerando 29.3 y 29.6 de la Resolución). 3.4.- ªDiferencias en Otros Gastos por registros contables sobre los cuales el sujeto pasivo no presentó documentación de sustento y no demostró el servicio recibidoº (correspondiente al numeral 3.6.2.1.1.8.1 del Acta de Determinación, y al considerando 30 de la Resolución). 3.5.- ªDiferencias en Otros Costos y Gastos de los cuales el sujeto pasivo no sustentó el uso del sistema financiero para el pagoº (correspondiente al numeral 3.6.2.1.1.8.2 del Acta de Determinación, y al considerando 31 de la Resolución). 3.6.- ªDiferencias en Otros Gastos correspondientes a registros por pagos a empresas relacionadas por `servicios' no imputables a los ingresos gravadosº (correspondiente al numeral 3.6.2.1.1.8.3 del Acta de Determinación, y al considerando 32 de la Resolución). 3.7.- ªDiferencias en Otros Gastos por registros por pagos a empresas no relacionadas por `servicios' no imputables a los ingresos gravadosº (correspondiente al numeral 3.6.2.1.1.8.4 del Acta de Determinación, y al considerando 33 de la Resolución). 3.8.- ªDiferencias en Otros Gastos determinada como no deducible por no presentar documentación de sustento de la adquisiciónº (correspondiente al numeral 3.6.2.1.1.8.6 del Acta de Determinación, y al considerando 35 de la Resolución). 4.- El recargo del 20% del Art. 90 del Código Tributario, deberá ser re-calculado en base de lo resuelto en este fallo, considerando las glosas confirmadas y las que han sido dadas de baja. 5.- La administración tributaria, una vez firme esta sentencia, deberá realizar la reliquidación del Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2015 que corresponda, considerando lo aquí resueltoº.

1.3 La compañía GRAIMAN CIA. LTDA., y el Servicio de Rentas Internas, interponen recursos de casación contra la sentencia de 15 de junio del 2022 a las 16h39, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Cuenca, provincia del Azuay; dentro del juicio No. 01501-2021-00001, argumentando los casos 2 y 5 del art. 268 del ªCOGEPº.

La compañía GRAIMAN CIA. LTDA., interpuso demanda de impugnación en contra de la Resolución No. 101012020RREC046378, de 7 de octubre del 2020, suscrita por el Director Zonal 6 del Servicio de Rentas Internas, mediante la cual acepta parcialmente el reclamo propuesto y ratifica el contenido del Acta de Determinación No. 01201924902755503 por concepto de Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2015, a excepción de lo expuesto en los considerandos 24, 31, 37, 38, 39 y 40 de la resolución.

1.4. Mediante auto de 16 de mayo del 2025 a las 14h50, dictado por la doctora Tania Catalina Jaramillo Luzuriaga, Conjueza Nacional de la Corte Nacional de Justicia, se admitió los recursos de casación planteados por las partes procesales: Admite el recurso de la compañía GRAIMAN CIA. LTDA., bajo el caso 5 del art. 268 del COGEP; y se Admite parcialmente el recurso de casación del SRI al amparo del caso 2.

2. Competencia

Este Tribunal Especializado es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación, en virtud de la Resolución No. 003-2021 de 26 de enero de 2021, mediante la que, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificado la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; con Resolución No. 008-2021, de 28 de enero de 2021 el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional; el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2 de 5 de febrero de 2021, e integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua; mediante Oficio No. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero del 2021, el Presidente de la Corte Nacional de Justicia, llama a integrar la Sala al doctor Gustavo Durango Vela, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo. En virtud del sorteo realizado por el Presidente (E) de la Corte Nacional de Justicia, el 4 de diciembre de 2025, actúa la doctora Tania Jaramillo Luzuriaga, en encargo del despacho de la doctora Rosana Morales Ordoñez.

2.1. Acta de sorteo y normas que determinan la competencia.- Sorteo de la causa número 01501-2021-00001, efectuado por la Presidencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, el 29 de agosto de 2025, mediante el que se radicó la competencia en este Tribunal de Casación.

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

3. Validez procesal

En la tramitación de los recursos extraordinarios de casación, se han observado las solemnidades inherentes a esta clase de recursos, por lo que no existe nulidad alguna que declarar, como lo han corroborado las partes procesales en la audiencia llevada a cabo el día 9 de diciembre de 2025 a las 11h00, y su continuación el día 16 de los mismos mes y año, a las 10h00.

4. Fundamentación de los recursos de casación

4.1. FUNDAMENTACIÓN DEL RECURSO DE CASACIÓN PROPUESTO POR LA COMPAÑÍA GRAIMAN CIA. LTDA. El casacionista en la fundamentación del recurso argumenta que la sentencia de instancia incurre en la CASO 5 del art. 268 del COGEP: Sobre el ªCOSTO NO DEDUCIBLE POR PÉRDIDAS GENERADAS EN VENTAS A OTROS CLIENTES A PRECIOS INFERIORES AL COSTOº (acápite 7.11 de la sentencia)º. Que al analizar la actividad económica de una empresa obligatoriamente se debe considerar como eje transversal del análisis el entender las relaciones económicas por su esencia, dejando a un lado las figuras jurídicas o requerimientos de forma. Que resultaba indispensable que el Tribunal de instancia aplique para su análisis el art. 17 del Código Tributario y considere la realidad económica de las transacciones que realiza la empresa actora, así como que por el principio de legalidad que rige en materia tributaria, y que se encuentran expresado con claridad en el art. 4 ibídem, en concordancia con el 18 de mismo cuerpo normativo. Que frente al hecho económico que debe ser analizado por el Tribunal al momento de resolver, se debe realizar la verificación de las operaciones económicas según los lineamientos y parámetros que establece la Ley, pues como precisa el art. 68 del Código Tributario, el proceso de determinación es un conjunto de actos reglados, y por lo mismo, para determinar la base imponible debe considerar la deducibilidad de los gastos y si estos efectivamente estuvieron o no vinculados con la obtención o mantención de renta, reconociendo sobre todo cómo opera la actividad económica de la empresa y los retos que debe enfrentar, tal y como es en el caso de GRAIMAN, el dinamismo del mercado y la voraz competencia que existe para captar clientes. Por lo que para realizar la subsunción de la normativa a los hechos, es fundamental que el juzgador analice a los hechos económicos como dinámicos, en una óptica

empresarial y de las ciencias económicas. Que se puede evidenciar del control de legalidad del Acto impugnado, no era un hecho controvertido que GRAIMAN tiene diferentes clasificaciones para sus productos en razón de su calidad (Exportación, Comercial y Económica), así como que la falta o baja rotación de un producto en el inventario demuestra que ese producto tiene poca salida o venta, situación que produce que la compañía no reciba el flujo de dinero por las ventas y que, además, aumenten costos, tal y como son los vinculados con el almacenamiento del producto, era lógico que a la luz del art. 17 del Código Tributario se inicie el análisis bajo una óptica de lo que representa para la empresa realizar estas ventas, recuperando en algo su capital de trabajo. Que es un hecho probado en la sentencia que el perito Diego Condo Daquilema precisó que ª la empresa, al aplicar inventario permanente, reconoce el costo de manera inmediata a la venta, y que lo que marca la utilidad y/o pérdida no es el costo del producto, sino la demanda, que la parte comercial que establece el precio en base al mercado y a las características del producto, es quién determina la utilidad o pérdida en la operaciónº. Que resulta claro que el elemento medular para analizar un cargo como estos es ir a la esencia del hecho económico, entendiendo las realidades económicas que se encuentran de por medio bajo los términos del art. 17 del Código Tributario, que además han sido vislumbrados por la Corte Constitucional. Que lo pertinente era que el Tribunal considere las razones económicas que se engloban en la actividad de producción de cerámica plana, con cambios de fórmulas, afecciones de materiales, entre otros; y la actividad comercial sujeta a diseños y tendencias del mercado, considerando así el dinamismo que se requiere para este tipo de empresas. Que sin embargo, como consta en el numeral 7.11 de la sentencia, al no haber aplicado el art. 17 la Sala de instancia considera que la ª decisión de fijar un precio por debajo del costo, nunca pudo haber sido tomada a ciegas o discrecionalmente por los empleados del área de ventas, sin contar con un análisis contable previo o una política comercial, que refleje por ejemplo la situación de las mercaderías que supuestamente han experimentado una baja rotación por los cambios en las tendencias de diseño o por productos con defectos de fabricación o deterioro, y que a su vez permita determinar cuál es el período de tiempo que debe transcurrir para considerar que un producto ha tenido baja rotación, y fundamentalmente cuál es el precio o rango de precios al que deben ofertarse ese tipo de productosº. Que este concepto es simplemente imposible de trasladarlo a la realidad de la actividad empresarial de una sociedad como GRAIMAN, que tiene varios puntos de venta a nivel nacional, que tiene cientos de productos en sus perchas y que, además,

debe luchar contra otras cadenas comerciales, con agresivas campañas, para tener la atención del cliente en las diferentes tendencias de calidad y de diseño. Que este requisito establecido por el Tribunal de instancia, simplemente es contrario a la realidad económica de la empresa, a los conceptos económicos que deben ser analizados para valorar los hechos y a las normas, pues se han establecido requisitos no previstos en la norma. Que a la luz de lo expuesto, debemos enfatizar que las cargas impositivas están siempre relacionadas con los hechos facticos de naturaleza económica, siendo por ello de vital importancia la aplicación del art. 17 del Código Tributario, pues de lo contado se podría afectar incluso la justicia tributaria, haciendo que el contribuyente pague impuestos sobre hechos que no le generaron renta; y por lo mismo, no puede ser castigada la naturaleza económica del hecho generador so pena de no contar con documentos o formas jurídicas, tal y como es la política comercial por escrito sobre la venta de la mercadería por debajo del costo con la idea de recuperar en algo el capital invertido. Que los costos de venta corresponden a los necesarios para mantener el proceso económico de una empresa, los mismos que siempre se reflejan en la finalidad de generar renta, por lo que la venta por debajo del costo implica que no permite a quien comercializa los bienes recuperar ni siquiera el valor invertido, y es obvio que el interés de cualquier empresa está relacionado con el beneficio, tomando en consideración que la ganancia total de una empresa depende de la relación entre los costos de venta y precio de comercialización, precio que en definitiva, determinará los ingresos de un empresa, y justamente por ello que si se habría analizado por parte del Tribunal atendiendo la realidad económica conforme reza el art. 17, se habría considerado que las pérdidas generadas por esas ventas bajo el costo lo que hicieron fue evitar que la empresa sufra en su mantención de renta. Que tenemos también una falta de aplicación de los artículos 4 y 18 del Código Tributario, precisando en armonía estos dos preceptos que las deducciones y sus requisitos únicamente pueden ser establecidos mediante Ley debidamente propuesta por el Ejecutivo y aprobada por el Legislativo, ya que el actuar de las autoridades debe someterse mandatoriamente a la ley, pues la determinación tributaria es un conjunto de actos reglados. Que este principio de legalidad permite que los contribuyentes tengamos certeza y claridad que los elementos constitutivos de los tributos, y la forma en la que se deberá establecer la base imponible y la cuantía del tributo, estén enmarcados en lo que establece la ley, y no supeditados a criterios subjetivos de la Administración Tributaria o de los juzgadores. Que respeto a este principio de legalidad, el art. 18 señala que la obligación nace cuando se cumplen los presupuestos jurídicos

establecidos en la ley; no los presupuestos jurídicos establecidos por el Auditor, un apartado de la norma contable o por el juzgador. Que en cuando a la norma que fue aplicada en lugar del art. 17 del Código Tributario es el apartado 34 de la NIC 2, pues bajo una regulación contable secundaria se llega a suponer que dentro de la información que para reconocer un gasto se debe contar con las políticas comerciales o políticas contables. Que la aplicación de esta norma contable también sustituyó la aplicación del art. 4, en concordancia con el art. 18 del citado Código Tributario, pues en virtud del apartado 34 se determinaron nuevos requisitos para la deducibilidad del gasto a pesar de que estos nunca se encontraron establecidos en ley tributaria alguna. Que la incidencia de este yerro, como ha sido ampliamente señalado, es contundente en la resolución de la causa; toda vez que si el Tribunal de instancia habría aplicado el art. 17 del Código Tributario habría analizado a los cargos atendiendo los conceptos económicos, la realidad dinámica de la actividad y que, por lo mismo, respetando el tenor de los arts. 4 y 18 del Código Tributario, es imposible establecer requisitos adicionales como los ha consignado el juzgador de instancia. Que la supremacía de la sustancia sobre la forma habría llevado que en el fallo recurrido se reconozca que el actuar de GRAIMAN se encontraba plenamente ligado a la mantención de renta, pues al haber realizado ventas por debajo del costo consiguió en buena medida realizar un inventario que no gozaba de las calidades óptimas para su comercialización, así como sobre mercadería que no tenía la rotación esperada, recuperando en algo su capital de trabajo y así mantener la renta; llevando a la clara conclusión que esta pérdida sí calificaba como deducible, pues se encuentra dentro de los presupuestos jurídicos establecidos en el art. 10, numeral 5 de la Ley de Régimen Tributario Interno, y el art. 28, numeral 8 de su reglamento. Que una actividad productiva y comercial tan dinámica como es la que mantiene GRAIMAN, debe adaptarse constantemente tanto a los retos diarios de la producción como a tendencias del mercado; por lo que no cabe que sin un análisis de la realidad de la actividad económica y de los registros contables, la Administración niegue un gasto que es deducible, pues la normativa tributaria del art. 11 de la Ley de Régimen Tributario Interno, es clara al señalar que únicamente en el caso de que las ventas bajo el costo sean realizadas entre partes relacionadas serán consideradas como no deducible. Que sobre el ª Considerando 30, Cuadro No. 2 US$ 8.400,00; US$ 10.811,66; US$ 6.485,17 y US$ 3.896,38º; ª Considerando 31, Cuadro No. 3 US$ 8.562,22; US$ 18.793,60; US$ 19.116,40; US$ 24.225,79 y US$ 23.489,43; US$ 5.365,00; ª Considerando 32.3 Azuay Nuevo Milenio Anumil S.A US$

16.000,00º; ªConsiderando 32.5 Hidrosa S.A. US$ 240.000,00º; ªConsiderando 33 diferencias GORDILLO OCAMPO FRANKLIN MANUEL, CALLE GARCIA FREDY RIGOBERTO, TRANSPORTES PESADOS LIMONTRANS, GUANUCHE CAMPOVERDE NETLLER GI, CALDERON MINGA SILVIO GUSTAVO" (acápite 7.13 de la sentencia)º. Que la sentencia no aplicó para el análisis de estas glosas específicas, la norma contenida en el art. 17 del Código Tributario, ni aquella contenida en el art. 82 de la Constitución de la República del Ecuador, habiéndose generado una violación a la seguridad jurídica, a pesar de que, estas normas sustantivas son pertinentes para la resolución de la causa y, por lo mismo, debían ser aplicadas. Que en la sentencia recurrida se ratifican los cargos levantados sobre estos gastos, bajo el argumento meramente formal de que uno solo de los múltiples documentos que soporta la transacción (pese a haberse probado en sentencia el hecho de que se presentó más de 6.000 documentos que sustentan las transacciones) no se encontraba plenamente legible, alejándose así del análisis del hecho económico e ignorando la realidad integral de la transacción registrada en la contabilidad de la empresa lo cual ha sido probado por el perito Diego Condo. Que a partir del apartado i) del acápite 7.13 de la sentencia, el Tribunal señala cada uno de los gastos cuya no deducibilidad fue ratificada. Que dentro del ªconsiderando 30 de la resolución impugnada, del Cuadro No. 2 (pág. 75, fs. 6117 y vía.), se confirman las diferencias por los valores de USD 8.400,00; USD 10.811,66; USD 6.485,17 y USD 3.896,38; debido a que en algunos casos los documentos de soporte (guías de remisión) se encuentran ilegibles, y en otros, se trata de servicios prestados en el año 2014, es decir, diferente al ejercicio auditadoº; Que sobre esto, consta como un hecho probado que esta transacción fue sustentada con comprobantes de egreso, guías de remisión, facturas, retenciones, órdenes de compra, reporte de documentos facturas por transportistas. Que ªDentro del considerando 31 de la resolución impugnada, del Cuadro No. 3 (pág. 91 a 99, fs. 6125 a 6129), se confirman las diferencias por todos los registros que constan en las páginas 91 y 92, hasta el monto de USD 8.562,22 de la página 93; se confirman también los montos de USD 18.793,60; USD 19.116,40; USD 24.225,79 y USD 23.489,43 de la página 94; así como también se confirma el valor de USD 5.365,00 que consta en la página 97; debido a que en algunos casos los documentos de soporte (guías de remisión) se encuentran ilegibles, en otros, la información tienen inconsistencias en los valores, y otro caso tiene relación con el año 2014, diferente al ejercicio auditadoº. Que al igual que, en el caso previo, consta como prueba de esta transacción, comprobantes de egreso, facturas, retenciones, órdenes de

compra, reporte de documentos. Que ª Dentro del considerando 32.3 de la resolución impugnada, se confirma la diferencia levantada por las transacciones con la empresa Azuay Nuevo Milenio Anumil S.A., por cuanto no se han desvirtuado en este proceso judicial (con las pruebas producidas) las razones por las que se levantó la glosa; ya que por un lado en la demanda se alega que los valores glosados tenían que ver con una capacitación impartida en las instalaciones de Anumil, sin embargo, no se han desvirtuado las inconsistencias relacionadas con las fechas no coincidentes de los eventos descritos en las facturas vs. los documentos de respaldo de la capacitación; y por otro lado, la parte accionante no ha desvirtuado, en relación a la publicidad, las observaciones realizadas por la autoridad tributaria en el sentido de que el contrato de publicidad permitía no solamente a Graiman el uso de espacios publicitarios, de esta forma, en esta causa la actora no ha demostrado que los valores glosados tuvieron que ver con publicidad únicamente de Graimanº. Que cuestionado la modalidad de contratación de Graiman con Anumil, y desconociendo el lugar donde se realizaron las capacitaciones, a pesar de que el gasto del instructor que realizó las mismas sí fue reconocido como deducible por su pertinencia con la generación de ingresos; así como sobre la publicidad, no se establece que no se habría prestado el servicio, sino se circunscribe la glosa de que ª no se sabe si la publicidad fue solo para graimanº, siendo una alegación sin sustento. Que ª Dentro del considerando 32.5 de la resolución impugnada, se confirma la diferencia levantada por las transacciones con la empresa Hidrosa S.A., por cuanto no se han desvirtuado en este proceso judicial (con las pruebas aportadas) las razones por las que se levantó la glosa; ya que por un lado en la demanda se alega que se trataría de servicios logísticos y de administración de bodegas, mientras que en el contrato celebrado entre la referida empresa y Graiman, no se establece nada sobre esos temas sino por el contrario las cláusulas se refieren a una consignación de mercadería, siendo Hidrosa quien solicitará y recibirá los productos en consignación de acuerdo a sus propias necesidades de mercado, para luego emitir las facturas por las ventas que realice a distribuidores o clientes directosº. Que a pesar de que consta como hecho probado el contrato y los servicios prestados, desconoce que en la consignación de productos viene inmerso la logística y distribución de los mismos. Que ª Dentro del considerando 33 de la resolución impugnada, se confirman las diferencias levantadas relacionadas con los proveedores GORDILLO OCAMPO FRANKLIN MANUEL, CALLE GARCIA FREDY RIGOBERTO, TRANSPORTES PESADOS LIMONTRANS, GUANUCHE CAMPOVERDE NETLLER GL, CALDERON MINGA SILVIO GUSTAVO

(detallados en la parte final de la página 430 del acta de determinación, fs. 6361 vta.) debido a que los documentos de soporte (guías de remisión) se encuentran ilegibles o los documentos tienen el nombre de un proveedor diferente al contribuyente fiscalizadoº. Que nuevamente, se desconoce este gasto deducible a pesar de que es un hecho probado que estas transacciones no se sustentan únicamente en las guías de remisión, sino que se cuenta con comprobantes de egresos, facturas, anexos de pagos, reporte de documentos facturados-materia prima, guías de remisión, órdenes de compra, recibos de compra, estados de cuenta, imágenes de cheques, registros de recepción de inventario, pesajes de carga y comprobantes de retención. Que si se estaban analizando transacciones económicas, que justamente se encuentran sustentadas por un gran número de documentos sobre el proceso formal y material de la transacción, resulta inminente que se aplique para su análisis el art. 17 del Código Tributario, pues hay una supremacía de la sustancia jurídica sobre la forma jurídica. Que sin embargo, esto no fue realizado por el Tribunal de instancia sobre los cargos concretos, pues se los ratificó bajo la única premisa que uno solo de los miles documentos -guías de remisión- no estaban plenamente legibles. Que la supremacía de la materialidad sobre la formalidad contenido en el art. 17 del Código Tributario tiene que enfocarse en la intención de las partes y en los efectos ciertos que produce el acto jurídico; por tanto, si de las transacciones expuestas previamente se confirma que hubo la intención de las partes sobre la prestación de los servicios, ya que no sólo hay las guías de remisión que sustentan, por ejemplo, los transportes y alquiler de maquinaria realizados por Gordillo Ocampo Franklin Manuel, Calle García Fredy Rigoberto, Transportes Pesados Limontrans, Guanucfie Campoverde Netller Gi, Calderon Minga Silvio Gustavo, sino que existen los pagos, las órdenes de compra, los reportes de los documentos facturados, el pesaje de la materia prima, los registros contables, las imágenes de los cheques, entre otros precisados en el acápite 6 de la sentencia, que confirman los efectos jurídicos de la transacción, pues un proveedor fue pagado por sus servicios prestados y la empresa pudo continuar con su proceso productivo, pues si no contaba con la materia prima que fue transportada por los citados transportistas, simplemente no podía producir cerámica y generar renta. Que si en los actos jurídicos convive un aspecto sustancial y otro formal o accidental, como señala la Corte Constitucional, al tenor del art. 17 del Código Tributario, garantizando el principio de realidad jurídica, el aspecto sustancial no puede ser sacrificado so pena de un elemento formal o accidental, que es justamente lo que ha hecho el Tribunal en el fallo de instancia al negar la deducibilidad de gastos tan relevantes

para la operación económica, como es el alquiler de maquinaria para mover la arcilla (materia prima) y transportarla a los diferentes patios por una insatisfacción sobre alguno de los múltiples documentos que soportan las transacciones. Que el art. 17 del Código Tributario permite al juzgador realizar el verdadero análisis requerido en materia tributaria, pues para la calificación del hecho generador y de la obligación tributaria debe enfocarse en las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existen antes que en la forma jurídica que lo envuelva; y justamente por ello es que la omisión de aplicar esta norma por parte del Tribunal de instancia fue determinante. Que existe falta de aplicación del art. 17 del Código Tributario en los gastos relacionados con AZUAY NUEVO MILLENIUM, ya que al igual que el caso de los transportes, el Tribunal negó el argumento de la actora por cuestiones subjetivas de inconformidad sobre los documentos de sustento, haciendo caso omiso a toda la secuencia formal-material que sustenta el gasto, pues a su criterio, para que un contrato de publicidad en un Centro Comercial sea válido como deducible este debe ser exclusivo con la sociedad contratante. Que mientras que con las transacciones de HIDROSA, a pesar de que se reconoce su rol en la venta de GRAIMAN en un mercado tan importante como Guayaquil, se observa las minucias inconexas del contrato y se hace caso omiso a los registros contables que confirman cómo este gasto tuvo directa vinculación con la generación de renta. Que si el Tribunal de instancia no aplicó el art. 17 del Código Tributario para valorar los hechos económicos, se ha ocasionado una vulneración a la Seguridad Jurídica consagrada en el art. 82 de la Constitución, norma que tampoco fue observada al dictar la sentencia de instancia. Que si la Constitución en su art. 82 señala que ªEl derecho a la seguridad jurídica se fundamenta en el respeto a la Constitución y en la existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por las autoridades competentesº, se puede colegir que este derecho, en materia tributaria, se circunscribe a que las partes que intervienen en la relación jurídico-tributaria respeten las leyes, se sometan a su imperio; y en el evento de que esto no ocurra, o que incluso estas leyes no estén del todo claras para su aplicación, es deber de la función judicial tutelar este derecho mediante la promulgación de fallos que permita dilucidarlo. Que la norma que fue aplicada en lugar del art. 17 del Código Tributario, si bien se aplicó el art. 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno y el art. 27 de Reglamento de la LORTI, normas que son necesarias para analizar los gastos deducibles, estas no podían ser aplicadas sin considerar inexorablemente dentro de su análisis el art. 17 del Código Tributario, pues es este artículo el que en definitiva permite subsumir estas normas a los

hechos; de lo contrario, como ocurrió en el caso de análisis, la resolución se vuelve desconectada de la realidad material de la transacción, vulnerando además la garantía constitucional de la seguridad jurídica por no aplicar todas las normas claras, públicas y pertinentes para resolver la controversia. Que la incidencia de este yerro, como ha sido señalado, es relevante en la resolución de la causa, toda vez que si el Tribunal de instancia habría aplicado el art. 17 del Código Tributario habría considerado el hecho neurálgico de la realidad económica, y que es que las transacciones si se encuentran plenamente justificadas en su realidad jurídica, por lo que éstas sí debían ser reconocidas como deducibles, pues sirvieron para obtener, mantener y mejorar la renta. Que entonces, al no haber aplicado el art. 17 en este caso se está dando prevalencia a las formas jurídicas que envuelven a las transacciones, mas no a las relaciones económicas que verdaderamente existen, produciendo como gran consecuencia la vulneración al derecho a la seguridad jurídica del contribuyente, pues no podemos hablar que esta existe cuando el Tribunal de instancia, exclusivamente sobre los cargos observados, no ha efectuado un razonamiento jurídico analizando la intención de los contratantes que está más allá de lo literal de las palabras de un contrato o de una guía de remisión borrosa, cuando hay muchos otros documentos que confirman todo el circulo contable. Sobre ª CRÉDITO TRIBUTARIO DE AÑOS ANTERIORES (Acápite 7.14 de la sentencia)º. El Tribuna incurre en el caso 5, por el vicio de errónea interpretación del art. 82 del Código Tributario, que tiene como centro la suposición de que los actos administrativos han sido producidos conforme a Derecho y cumpliendo los presupuestos fundamentales para su validez, es decir, que fueron emitidos por autoridad competente y cumpliendo el debido proceso, pero que por ningún concepto implica una supremacía de los actos administrativos sobre los principios de derecho a la defensa, tutela judicial efectiva y seguridad jurídica. Que el Tribunal le otorgó al art. 82 del Código Tributario una interpretación que se aleja del fin que persigue la norma invocada, otorgándole un sentido y, consecuentemente, efectos, más allá de los que corresponden a su sentido natural y, principalmente, en apego a la doctrina y las garantías constitucionales, pues simplemente el Juzgador interpreta al art. 82 como un hecho inmutable y que a consecuencia de ello el contribuyente sería culpable hasta que no se demuestre lo contrario. Que la interpretación absoluta, inamovible que otorga el Tribunal de instancia al art. 82 del Código Tributario no es correcta y sobrepasa a todas luces su verdadero sentido, pues una cosa es que los actos administrativos tengan una presunción de legitimidad y ejecutoriedad por cuestiones de orden

público, que permita que los actos administrativos, en mérito a tal presunción, no requieran que su legitimidad sea declara por otra autoridad y que mientras no exista una objeción conforme a la ley deben ser cumplidos por los administrados; pero otra distinta es que en base a esta presunción se considere que los actos administrativos son intocables y que exigirse su ejecutoriedad cuando estos sorprendentemente han sido trasladados a otros ejercicios fiscales y, principalmente, porque se encuentran impugnados ante la instancia judicial. Que por tanto, el sentido correcto y natural del art. 82 del Código Tributario es que si bien estamos ante una presunción de legalidad y legitimidad de los actos administrativos por orden público, ya que con ello se busca garantizar la autotutela de la Administración, esta no puede ser absoluta, y aplicando la sana crítica el Tribunal de instancia debió subsumir la norma a los hechos concretos para interpretarla, identificando que no se puede afectar el crédito tributario de años de un contribuyente con único sustento para ello una Acta de Determinación cuyos resultados se encuentran en tela de duda, pues los actos administrativos no pueden surtir los efectos jurídicos en ellos establecidos mientras estén impugnados, ya que de lo contrario estaríamos incluso afectando a la seguridad jurídica y derecho a la defensa de los contribuyentes, cuya ª culpabilidadº estaría en firme hasta que, en este caso, la Sala Especializada se pronuncie sobre el recurso de casación interpuesto. Que al haberse negado los argumentos de la compañía actora únicamente por esta interpretación extensiva realizada por el Tribunal de instancia sobre el art. 82 del Código Tributario, resulta esta infracción de vital trascendencia para la resolución de la causa; pues justamente como resultado de esta interpretación absolutista, sin cuestionamiento ni análisis alguno, que el Juzgador decide simplemente negar la pretensión de la compañía actora. Que si se hubiese interpretado correctamente el art. 82 del Código Tributario al caso de análisis, el Tribunal no habría tomado como cierto y válido la disminución completa del crédito tributario del ejercicio fiscal 2014, pues de facto se compensó la totalidad del crédito tributario que fue trasladado por la empresa al ejercicio fiscal 2015 con las obligaciones determinadas del año 2014, a pesar de encontrarse judicializadas. Que esta situación no sólo evidencia vulneración a la seguridad jurídica, sino que ha generado indefensión, pues mientras la determinación del ejercicio 2014 no se encuentre confirmada, corregida o descartada, ni el accionante, ni la Administración Tributaria cuenta con elementos ciertos para probar adecuadamente que efectivamente no hay crédito tributario de años anteriores para el ejercicio fiscal 2015, como se ha podido evidenciar que ha sucedido en el fallo recurrido. Que por tanto, el efecto evidente que se

habría tenido si la norma hubiese sido debidamente interpretada, habría sido que el Tribunal en su considerando 7.14 resuelva que al estar la Resolución y el Acta de Determinación levantada por el Impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2014 impugnada y, por tanto, sus efectos suspendidos, mal puede el SRI mantener la ejecutoriedad de un acto administrativo que se encuentra en una instancia judicial, por lo que no podía afectarse al crédito tributario de la empresa mientras no se tenga una sentencia en firme al respecto. Que por lo expuesto solicita que se case la sentencia.

4.2 El SRI, en la contestación al recurso manifiesta: Que sobre el acápite 7.11 de la sentencia existió una falta de aplicación de los arts. 4, 17 y 18 del Código Tributario. Que señala que en la sentencia no se ha hecho un análisis de la realidad económica de la compañía. Que a pesar de que la empresa recurrente, señala que supuestamente no se aplicaron los artículos mencionados solo se refiere en su escrito al art. 17, ya que considera que el Tribunal de instancia no ha entendido las relaciones económicas por su esencia, por lo que ha establecido requisitos que no constan en la ley, como políticas comerciales para la fijación de precios y de esta forma opere la deducibilidad. Que la empresa actora se contradice señalando que el Tribunal debía considerar, la realidad económica de GRAIMAN que obedece a una actividad productiva y comercial dinámica, que se adapta a la producción y las tendencias del mercado, siendo estás circunstancias subjetivas y variables, pero a su vez, indica que la determinación es un conjunto de acto reglados, es decir previstos en las normas contables vigentes, pero desconocen los apartados 34 y 36 de la NIC 2. Que el Tribunal, considera acertadamente que para la existencia de la deducibilidad de un gasto, se deben cumplir con las condiciones previstas, entre otros, en el apartado 34 de la NIC 2, en la cual se indica claramente que dentro de la información para reconocer un gasto se debe contar con políticas comerciales o políticas contables. Que se detalla el numeral 7.11 de la sentencia. Que como se desprende de la sentencia recurrida, la decisión tomada por el Tribunal se debe a la falta de justificación de la venta de productos a bajo costo, sin que existan política, lineamiento, informe o detalle, ni siquiera en esta causa la compañía ha justificado o identificado, ni con el informe pericial ni a través de eventuales informes internos de las áreas pertinentes de la empresa, cuáles de las transacciones que fueron observadas por la Administración. Que la alegación de la parte actora señala que el Tribunal para su decisión, debió conocer la realidad económica de la empresa, sin embargo, como se demuestra de la sentencia, GRAIMAN no presentó medios probatorios que justifiquen dicha realidad económica y demuestren que la venta de productos

a bajo costo tengan un parámetro para realizarlo,, es decir, la aplicación de los artículos 4,17 y 18 del Código Tributario, no cambian la conclusión decisional de los jueces, que obedece a la falta de pruebas y justificativos de la empresa. Sobre el acápite 7.13 de la sentencia recurrida, que existió una falta de aplicación del art. 17 del Código Tributario, así como del art. 82 de la Constitución. Que señala la empresa actora, que los hechos económicos que consideran la real esencia económica del acto, no deben analizarse solo bajo el prisma de la formalidad, sino se debe atender en base al dinamismo de la actividad, que no tienen un molde formato. Que de la sentencia se puede desprender que el Tribunal ha resguardado la seguridad jurídica aplicando la Constitución y las normas jurídicas vigentes, de acuerdo al caso. Que se denota la inconformidad a la sentencia emitida por el Tribunal, más no se podría configurar la causal propuesta en el recurso, en razón de que nada tiene que ver la realidad económica de GRAIMAN, con las diferencias levantadas relacionadas con los proveedores Gordillo Ocampo Franklin Manuel, Calle García Fredy Rigoberto, Transportes Pesados Limontrans, Guanuche Campoverde Netller Gi, Calderón Minga Silvio Gustavo, debido a que los documentos de soporte se encuentran ilegibles o los documentos tienen el nombre de un proveedor diferente al contribuyentes fiscalizado. Que con respecto a la diferencia del proveedor Jayo Flores Juan Carlos, en la demanda no se ha dicho nada al respecto y este monto fue aceptado expresamente por la compañía GRAIMAN dentro de los reparos el acta borrador. En lo referente al acápite 7.14 de la sentencia de instancia, se dio una errónea interpretación del artículo 82 del Código Tributario, señala que el Tribunal ha realizado una debida aplicación del art. 82, ya que los actos administrativos gozan de la presunción de legitimidad y ejecutoriedad, por lo tanto, están llamados a cumplirse. Que la compañía no practicó prueba alguna con la finalidad de demostrar que la Administración Tributaria desconoció el crédito tributario de ejercicios económicos anteriores, en base a actos administrativos cuya legitimidad se encontraba discutiendo en sede judicial. Que cabe recalcar que tanto el Acta de Determinación, como la Resolución impugnada que atendió el reclamo, son actos administrativos que gozan de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad, al tratarse de actos administrativos anteriores, en contra de los cuales no hay una sentencia definitiva que declare su nulidad o ilegalidad, están llamados a cumplirse por mandato legal, el Tribunal acertadamente considera que al tratarse de una presunción legal, admitía prueba en contrario, por lo que el sujeto pasivo debía probar la supuesta ilegitimidad del acto y al no hacerlo fueron rechazados los argumentos de la parte accionante. Que por lo

tanto, el Tribunal de instancia aplicó correctamente el art. 82 del Código Tributario, ya que los actos administrativos en razón de la presunción de legalidad, están llamados a cumplirse y no existió una indebida aplicación de dicha norma, por lo tanto, no se configura la causal planteada, ya que la trascendencia de la aplicación no incide en la falta de probanza de los argumentos de la parte actora, que es la razón del fallo del Tribunal de instancia. Que con los argumentos del recurso de casación propuesto por GRAIMAN, se denota la inconformidad con la decisión judicial, más no se sustenta la falta o indebida de aplicación de normas, y no ha demostrado que dichas normas alegadas hayan sido determinantes en la parte dispositiva de la sentencia. Que por lo expuesto solicita se rechace el recurso.

4.3 FUNDAMENTACIÓN DEL RECURSO DE CASACIÓN PROPUESTO POR EL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS.- Se argumenta que la sentencia incurre en el caso 2 del art. 268 del COGEP. Que existe vulneración de art. 76, numeral 7 literal I) de la Constitución de la República del Ecuador. Que respecto al numeral 7.6 de la sentencia. Glosa: Notas de Crédito que disminuyeron los ingresos por ventas locales y exportaciones, pues fueron emitidas por los conceptos de: Devoluciones, Material en mal estado y Cambio de Producto, sin embargo, los productos no se encuentran reingresados al Kardexº. Que se detalla el considerando 7.6. Que en dicho considerando consta que el Tribunal de instancia señala que existe una contradicción en los actos impugnados puesto que ªpor un lado reconoce que las notas de crédito fueron emitidas por valores inferiores a los facturados y que se afectaron las cuentas por cobrar de los clientes de la compañía, y por otro, se señala que eso debía ser demostrado y se dice que no habrían existido los descuentos, actuación evidentemente contradictoria que deja sin sustento a la glosaº. Que el hecho principal a demostrar versaba si la materia prima fue objeto de devolución y si esta reingresó al Kardex o inventario de la compañía actora. Que es este punto principal sobre el cual debía versar la resolución del Tribunal de instancia, sin embargo, se esgrime una supuesta contradicción en los actos administrativos que no tiene nada que ver con si la materia prima fue objeto de devolución y si esta reingresó al Kardex de la compañía actora. Que el argumento del Tribunal de instancia, con sustento únicamente en el control de legalidad, no es suficiente como tal, para que arbitrariamente considere que el acto impugnado y su antecedente implique una deficiencia motivacional conocida como incoherencia decisional, que al respecto el Tribunal evidentemente inobserva el criterio rector establecido por la Corte, debido a que no existe como tal, ninguna contradicción incurrida por la Administración

Tributaria sino, que el Tribunal considera que el objeto de la glosa contenida en el numeral 3.6.1.1.1 del Acta de Determinación y ratificada en el considerando 22 de la Resolución, corresponde a la emisión de notas de créditos que, el contribuyente argumentó que existen valores inferiores a los rubros facturados por notas de créditos por descuentos, valores que fueron considerado por la Administración Tributaria pero, que el contribuyente emitió pero no por notas de créditos por descuentos, si bien es cierto, el SRI verificó la disminución de los ingresos pero, debido a que las notas de crédito emitidas, de acuerdo a lo informado por el contribuyente provienen de reclamos realizados por sus proveedores sobre materia prima que fue objeto de devolución y que no reingresaron al Kardex o inventario del contribuyente, sin embargo, este presupuesto fáctico el Tribunal de instancia esgrime razones que no ª tienen que verº con el punto controvertido impugnado en sede administrativa, incluso omite todos los hechos fácticos sobre los cuales versa la glosa impugnada, de tal manera que en esta parte de la sentencia recurrida no guarda relación semántica general con la conclusión final de la argumentación y por tanto, no se configura ninguna incoherencia decisional por la Administración Tributaria. Que se evidencia una argumentación fáctica inatinente que vulnera el art. 76 numeral 7, letra l) de la Constitución, debido a que la motivación debe ser conexa, es decir, debe relacionarse con el objeto de la glosa, es decir, con el problema que debe resolverse no obstante, el Tribunal de instancia no abarca el problema como tal sino, sostiene una contradicción por el hecho de no haber aceptado los argumentos del contribuyente, lo cual está totalmente alejado del vicio de contradicción que doctrinariamente se refiere que al mismo tiempo se encuentra una aceptación y una negación, es así que el razonamiento empleado por el Tribunal está totalmente alejado del tema litigioso. Que en vista de que su resolución no tiene nada que ver con el tema controvertido, se cumple con el vicio de inatinencia, y consecuentemente se produce la falta de motivación del fallo. Respecto al considerando 7.7 de la sentencia recurrida, el Tribunal de instancia consideró respecto a la Glosa: Notas de Crédito que disminuyeron los ingresos por ventas locales y exportaciones. Que se detalla el considerando 7.7 de la sentencia. Que el hecho principal a demostrar versaba si la materia prima fue objeto de devolución y si esta reingresó al Kardex o inventario de la compañía actora. Que es este punto principal sobre el cual debía versar la resolución del Tribunal de instancia, sin embargo, se esgrime una supuesta contradicción en los actos administrativos que no tiene nada que ver con si la materia prima fue objeto de devolución y si esta reingresó al Kardex o inventario de la compañía actora. Que el Tribunal considera que

el objeto de la glosa contenida en el Numeral 3.6.1.1,2 del Acta de Determinación y ratificada en el mismo considerando 22 de la Resolución corresponde a la emisión de notas de créditos por descuento, sin embargo, conforme a los presupuesto fácticos debidamente expuestos en la resolución impugnada se encuentra que el contribuyente argumentó que fueron emitidas notas de créditos por varios conceptos en los que se encuentra ª 6. NC Crédito Precio Reclamoº el cual corresponde a ª 10. Devolución Reclamo Procedenteº, en este sentido, la Administración Tributaria infiere que los valores que pagaron los clientes son menores pero, que de acuerdo a estos hechos fácticos la Administración Tributaría sustentó que el objeto de la glosa no fue desvirtuada debido a que no existen respaldos documentales que sustenten la emisión de notas de créditos por descuentos conforme a la línea de hechos analizados en el proceso de determinación y del reclamo administrativo, si bien es cierto, fue verificada la disminución de los ingresos pero, debido a que las notas de crédito emitidas, de acuerdo a lo informado por el contribuyente provienen de reclamos realizados por sus proveedores sobre materia prima que fue objeto de devolución y que no reingresaron al Kardex o inventario del contribuyente, sin embargo, este presupuesto fáctico el Tribunal de Instancia esgrime razones que no guardan relación con el punto controvertido impugnado en sede administrativa, incluso descontextualiza el análisis de la Administración Tributaria y la aleja del verdadero objeto de la glosa. Que la sentencia recurrida no guarda relación semántica general con la conclusión final de la argumentación y. por tanto no se configura ninguna incoherencia decisional por la Administración Tributaria sino, que el Tribunal ha incurrido en un fallo aparente inatinente, que vulnera el artículo 76 numeral 7, letra l) de la Constitución, debido a que el Tribunal de instancia no abarca el problema como tal sino, sostiene una contradicción por el hecho de no haber aceptado los argumentos del contribuyente, lo cual está totalmente alejado del vicio de contradicción toda vez que claramente ha inobservando el criterio rector de la Sentencia No 1158-17-EP/21 emitida por la Corte Constitucional. Que en vista de que en la resolución no tiene nada que ver con el tema controvertido, se cumple con el vicio de inatinencia, y consecuentemente se produce la falta de motivación del fallo. Sobre el numeral 7.12 de la sentencia recurrida, el Tribunal de instancia consideró respecto a la Glosa: Costo no deducible correspondiente a Salidas de inventario con registros contables tipo XW; Consumo Fuera de Presupuesto. Que en el párrafo 7.12 de la sentencia recurrida, consta que el Tribunal señala que existe una contradicción en los actos impugnados puesto que la Administración Tributaria por un lado reconoce que los registros observados (salidas de inventario tipo XW)

sí fueron utilizados en el proceso productivo, y por otro, señala contradictoriamente que no pudo ligar tales registros con el propio proceso productivo. Que la contradicción establecida por el Tribunal es incongruente, porque el Tribunal asume que en sede administrativa se aceptó que las salidas de inventario con registros contables tipo XW tienen que ver con el proceso productivo, cuando en realidad ese era el hecho a ser demostrado y no fue demostrado. Que es relevante que se demuestre que las salidas de inventario con registros contables tipo XW tienen que ver con el proceso productivo, porque si no se justifica que dichas salidas de inventario se utilizaron en el proceso productivo de la empresa, no se justifica que ese costo por salida de inventario sirvió para generar renta gravada, por ende, no justifica su deducibilidad, en otras palabras el argumento es relevante ya que si se lo hubiera considerado la decisión del Tribunal hubiera sido la contraria, es decir, hubiera ratificado la glosa. Que de esta manera se demuestra el vicio de incongruencia y la consecuente falta de motivación de la sentencia. Que por lo expuesto solicita que se case la sentencia sobre los casos argumentados.

4.4 La compañía GRAIMAN CIA. LTDA., en su contestación al recurso argumenta: Sobre la falta de motivación por inatinencia en el párrafo 7.6 de sentencia recurrida. Que en referencia al párrafo 7.6 de sentencia recurrida, en el cual el Tribunal analiza la glosa impugnada, denominada: ª Notas de Crédito que disminuyeron los ingresos por ventas locales y exportaciones, pues fueron emitidas por los conceptos de: Devoluciones, Material en mal estado y Cambio de Producto, sin embargo, los productos no se encuentran reingresados al kardexº, específicamente el Numeral 3.6.1.1.1 del Acta de Determinación No. 01201924902755503 denominado ª Ventas localesº (Considerando 22 de la Resolución No. 101012020RREC046378)º, la Administración Tributaria alega una supuesta deficiencia motivacional, bajo el vicio de inatinencia. Que se entiende a la inatinencia como un vicio motivacional que tiene lugar en el supuesto en el que la fundamentación fáctica o jurídica contiene razones y argumentos que no tienen vinculo ni relación con el punto controvertido; es decir, cuando no se guarda relación entre el análisis efectuado por el Tribunal y el fondo de la controversia. Que se considera que la argumentación jurídica es atinente cuando cumple con el requisito establecido para la motivación en el art. 76.7 literal l) de la Constitución; esto es, cuando en la argumentación, en este caso, de la sentencia, existe una explicación sobre la pertinencia de la aplicación de las normas jurídicas a los supuestos fácticos, lo que conlleva a una decisión motivada. Que en ese contexto, la inatinencia de la argumentación tiene lugar

cuando en el respectivo análisis de los fundamentos fácticos y jurídicos, se esgrimen razones que no se relacionan con el punto controvertido; es decir, la inatinencia implica que la argumentación jurídica sea aparente y, por ende, exista una deficiencia motivacional. Que es importante resaltar que, en el caso de que una sentencia sea inatinente, la misma no puede contar con una argumentación jurídica suficiente, en caso de que se dejen a lado las razones inatinentes. Que el Servicio de Rentas Internas alega que el análisis efectuado por el Tribunal es inatinente, en virtud de que, a su criterio, ª la resolución no tiene nada que ver con el tema controvertidoº; todo esto, ya que el Tribunal, dentro de su análisis, hace referencia a la contradicción existente en la resolución impugnada No. 101012020RREC046378. Que el Tribunal realiza un control de legalidad del acto impugnado, mediante el cual determina la contradicción existente en el acto administrativo impugnado; sin embargo, el SRI dentro de su recurso alega la existencia de una supuesta inatinencia vinculada a la deficiencia motivacional del fallo, bajo el argumento de que lo expuesto por el Tribunal no tiene nada que ver con el asunto controvertido. Que es importante afirmar que es claramente alejado de la realidad, ya que como se afirmó anteriormente, la obligación del Tribunal que dictó la sentencia, a más de valorar los hechos y pruebas aportadas al proceso, es realizar un control de legalidad del acto impugnado; y en el presente caso, tal y como se ha podido observar, la Administración Tributaria, dentro de la resolución impugnada No. 101012020RREC046378, afirma de forma reiterada que la compañía GRAIMAN CIA. LTDA. cumplió con los requisitos en cuestión, referentes a los descuentos realizados (esto es, que las notas de crédito se emitieron por valores inferiores a los rubros facturados y que sí se disminuyeron las cuentas por cobrar a los clientes, debido a los descuentos otorgados), empero, como ha sido advertido por el Tribunal, a pesar de que el SRI hace el reconocimiento expreso, posteriormente se contradice y ratifica las glosas, bajo el pretexto de que la materia prima objeto de devolución no se reingresó al Kardex de la compañía. Que entonces, resulta que es el propio SRI en el acto impugnado el que presenta una deficiente motivación, y es el Tribunal de instancia, en la sentencia, quien correctamente, aplicando el derecho y el control de legalidad, evidencia ello. Que es imperante afirmar que, como se determinó en la audiencia de juicio, así como en la sentencia, los productos no reingresaron al kardex debido a la naturaleza de los mismos; a pesar de eso, se otorgaron descuentos que incidieron en las notas de crédito analizadas, las mismas que tuvieron un efecto en la reducción de los valores facturados a los clientes. Que por lo antes expuesto, es claro que el análisis efectuado por el

Tribunal es conexo a la materia de la controversia y, por lo tanto, es atinente. Que en definitiva, la sentencia recurrida no solo que contó con una argumentación jurídica y fáctica suficiente y atinente, conforme los estándares de la motivación establecidos por la Corte Constitucional en la sentencia No. 1158-17-EP/21, sino que, adicionalmente, evidenció bajo un diáfano ejercicio del control de legalidad del acto impugnado el actuar contradictorio de la Administración Tributaria en sede administrativa. Que consecuentemente, se ha demostrado que el fallo hoy recurrido se encuentra motivado y libre de cualquier vicio; por lo contrario, como se determinó en la sentencia analizada, es el actuar de la Administración Tributaria en sede administrativa el que se encuentra viciado motivacionalmente y plasma un actuar contradictorio en su parte decisoria. Que se debe rechazar lo solicitado por el Servicio de Rentas Internas en su recurso, en lo relativo a la supuesta falta de motivación por inatinencia en el párrafo 7.6 de sentencia recurrida. Respecto a falta de motivación por inatinencia en el párrafo 7.7 de la sentencia recurrida. Que en referencia al párrafo 7.7 de sentencia recurrida, en el cual el Tribunal analiza la glosa impugnada, denominada: ªNotas de Crédito que disminuyeron los ingresos por ventas locales y exportaciones, pues fueron emitidas por los conceptos de: Devoluciones, Material en mal estado y Cambio de Producto, sin embargo, los productos no se encuentran reingresados al kardexº, específicamente el Numeral 3.6.1.1.2 del Acta de Determinación No. 01201924902755503 denominado ªExportacionesº (Considerando 22 de la Resolución No. 101012020RREC046378), la Administración Tributaria nuevamente alega una supuesta deficiencia motivacional, bajo el vicio de inatinencia. Que de lo señalado en el considerando 7.7, se puede advertir que lo que realiza el Tribunal es un análisis fundamentado en los hechos y pruebas aportados, así como en un control de legalidad de la resolución administrativa impugnada. Que de tal forma que, el análisis efectuado permite concluir determinando que es la Administración Tributaria la que se contradice dentro de la resolución emitida, vulnerando la garantía de la motivación, específicamente, denotando una clara incongruencia decisional relativa a la glosa analizada. Que es claro que la argumentación jurídica y fáctica del Tribunal dentro de la sentencia recurrida es suficiente y, en especial, es atinente; todo esto ya que como se evidenció, lo analizado está completamente determinado con el punto de la controversia, el cual se refiere a determinar si la glosa en cuestión debía o no darse de baja, en atención a si existía un cumplimiento de los requisitos legales relativos a los descuentos en cuestión. Que como se observó de manera acertada por parte del Tribunal en su fallo, en lo relativo al párrafo 7.7., es

claro que se verificaron los supuestos para determinar que las notas de crédito se emitieron por valores inferiores a los facturados y se afectaron las cuentas por cobrar a los clientes de exterior. Que no existe la supuesta falta de motivación por inatinencia dentro del párrafo 7.7 de la sentencia recurrida, misma que fue alegada por la Administración Tributaria en su recurso. Que por el contrario, como se determinó por el Tribunal a quo, es en la resolución emitida por la recurrente en la cual se evidencia una deficiencia motivacional por incongruencia. Que de lo expuesto, una vez verificado que el análisis contenido en el párrafo 7.7 del fallo emitido por el Tribunal se encuentra debidamente motivado, con fundamentos jurídicos y fácticos suficientes y atinentes, libres de vicios de motivación, corresponde tutelar los derechos de la compañía GRAIMAN y, en consecuencia, desestimar lo solicitado en el recurso interpuesto por el SRI. Sobre la falta de motivación por incongruencia en el párrafo 7.12 de la sentencia recurrida. Que el Tribunal analiza la glosa impugnada, denominada: ª Costo no deducible correspondiente a Salidas de inventario con registros contables tipo XW `Consumo Fuera de Presupuesto* no justificadasº, específicamente en el Numeral 3.6.2.1.1.2 del Acta de Determinación No. 01201924902755503 (Considerando 26 de la Resolución No. 101012020RREC046378)º, la Administración Tributaria alega una supuesta deficiencia motivacional, bajo el vicio de incongruencia. Que el vicio a la motivación de incongruencia se puede presentar de dos maneras; en primer lugar, la incongruencia frente a las partes, en los supuestos en los que no se da tratamiento y análisis a los argumentos relevantes aportados por las partes; y, por otro lado, la incongruencia frente al Derecho, que tiene lugar cuando en la sentencia no se analiza o contesta las cuestiones impuestas por el ordenamiento jurídico, imprescindibles para la resolución del problema jurídico en cuestión. Que en el recurso se tiene que la Administración Tributaria, únicamente afirma una supuesta incongruencia, pero en ningún momento demuestra la que existe tal vicio motivacional. Que por lo contrario, de la sola lectura de la sentencia, en su apartado 7.12., se confirma que sí existe una motivación suficiente, tanto jurídica, como fácticamente. Que por un lado, el SRI alega que existe incongruencia motivacional, porque el Tribunal analiza las argumentaciones realizadas por la Administración Tributaria en la resolución administrativa; en este sentido, es importante afirmar que esto no es incongruencia motivacional sino que es un claro y jurídicamente pertinente control de legalidad efectuado por el Tribunal de la resolución administrativa emitida, pues el acto administrativo impugnado claramente denotaba una incoherencia decisional. Que el Tribunal realiza un control de legalidad de la resolución administrativa

impugnada, e identifica que existe una contradicción al momento de la toma de decisiones por parte del SRI. Que lo que en realidad se confirma es que en el apartado 7.12 de la sentencia de instancia existe congruencia motivacional, ya que claramente se analizan los argumentos expuestos por las partes, relevantes al caso; así como, se analizan los supuestos jurídicos impuestos por el ordenamiento jurídico para la resolución de problema en cuestión. Que la sentencia existe motivación por parte del Tribunal, ya que se analiza el problema jurídico central, relativo a la si se cumplen las condiciones jurídicas y reglamentarias para determinar si el costo puede ser considerado como deducible; lo que en el presente caso, conlleva a determinar la deducibilidad de los mismos. Que el actuar de la Administración Tributaria, catalogado por el Tribunal como arbitrario e ilegal, es el que realmente se encuentra viciado motivacionalmente, desde el momento de la emisión de la resolución administrativa objeto de la impugnación en la vía judicial. Que por lo expuesto solicita que se rechace lo solicitado mediante el recurso interpuesto.

5. Problema jurídico

Determinar si la sentencia objeto de los recursos de casación, incurre en: Recurso de la compañía GRAIMAN CIA. LTDA., incurre en el caso 5 del art. 268 del COGEP, respecto a las Glosas: i) Sobre la glosa Numeral 3.6.2.1.1.1 del Acta de Determinación No. 01201924902755503 denominado ª Costos no deducibles por pérdidas generadas en ventas realizadas a precios inferiores al costoº, específicamente el literal b) ª Costo no deducible por pérdidas generadas en ventas a otros clientes a precios inferiores al costoº (Considerando 25 de la Resolución No. 101012020RREC046378)º (acápite 7.11 de la sentencia)º, se argumenta falta de aplicación de los arts. 4,17, y 18 del Código Tributario; ii) Sobre el ª Considerando 30, Cuadro No. 2 US$ 8.400,00; US$ 10.811,66; US$ 6.485,17 y US$ 3.896,38º; ª Considerando 31, Cuadro No. 3 US$ 8.562,22; US$ 18.793,60; US$ 19.116,40; US$ 24.225,79 y US$ 23.489,43; US$ 5.365,00; ª Considerando 32.3 Azuay Nuevo Milenio Anumil S.A US$ 16.000,00º; ª Considerando 32.5 Hidrosa S.A. US$ 240.000,00º; ª Considerando 33 diferencias Gordillo Ocampo Franklin Manuel, Calle Garcia Fredy Rigoberto, Transportes Pesados Limontrans, Guanuche Campoverde Netller Gi, Calderón Minga Silvio Gustavoº (acápite 7.13 de la sentencia)º; incurre en el vicio de falta de aplicación de los art.17 del Código Tributario; y, 82 de la Constitución; iii) Sobre ª Crédito

Tributario de Años Anteriores (Numeral 3.17.3.2 del Acta de Determinación No. 01201924902755503. Considerando 36 de la Resolución No. 101012020RREC046378)º. (Acápite 7.14 de la sentencia)º, se argumenta errónea interpretación del art. 82 del Código Tributario. Recurso del SERVICIO DE RENTAS INTERNAS, por el cargo sustentado en caso 2: a) Respecto al numeral 7.6 de la sentencia. Glosa: Notas de Crédito que disminuyeron los ingresos por ventas locales y exportaciones, pues fueron emitidas por los conceptos de: Devoluciones, Material en mal estado y Cambio de Producto, sin embargo, los productos no se encuentran reingresados al kardexº, específicamente el Numeral 3.6.1.1.1 del Acta de Determinación No. 01201924902755503 denominado ªVentas localesº (Considerando 22 de la Resolución No. 101012020RREC046378), por el vicio de falta de motivación por inatinencia; b) Respecto al considerando 7.7 de la sentencia recurrida, respecto a la Glosa: ªNotas de Crédito que disminuyeron los ingresos por ventas locales y exportaciones, pues fueron emitidas por los conceptos de: Devoluciones, Material en mal estado y Cambio de Producto, sin embargo, los productos no se encuentran reingresados al kardexº, específicamente el Numeral 3.6.1.1.2 del Acta de Determinación No. 01201924902755503 denominado ªExportacionesº (Considerando 22 de la Resolución No. 101012020RREC046378)º, por falta de motivación por inatinencia; c) Sobre el numeral 7.12 de la sentencia recurrida, respecto a la Glosa: Numeral 3.6.2.1.1.2 del Acta de Determinación No. 01201924902755503 denominado ªCosto no deducible correspondiente a Salidas de inventario con registros contables tipo XW `Consumo Fuera de Presupuesto' no justificadasº (Considerando 26 de la Resolución No. 101012020RREC046378), por falta de motivación por incongruencia.

6. Análisis del Tribunal de casación

6.1. Los recursos de casación interpuestos se fundamenta en los casos 2 y 5 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos que establece: ªArt. 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 motivaciónº. (¼) 5. Cuando haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho sustantivo, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, que hayan sido

determinantes en la parte dispositiva de la sentencia o autoº.

6.1.1. El caso 2 del art. 268 del COGEP, se configura de tres formas: Por defectos en la estructura del fallo que se dan por la falta de requisitos exigidos por la ley para la sentencia o auto; por incongruencia en la parte dispositiva del fallo, en cuanto se adoptan resoluciones contradictorias o incompatibles; y cuando no cumplan con el requisito de motivación. En el caso se alega el incumplimiento del requisito de motivación.

6.1.2 El caso 5 del art. 268 del COGEP se refiere a la violación directa de la Ley y tiene como limitante la revaloración de las pruebas, debiendo ser planteado a partir de los hechos probados en la sentencia. Para que se constituya se requiere la presencia de dos elementos: el primero, que debe haber violación directa de las normas sustantivas en la sentencia impugnada; y, el segundo, que la transgresión haya sido determinante en la parte resolutiva del fallo recurrido.

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

6.1.4 Respecto a la falta de aplicación alegada, esta Sala señala que, doctrinariamente este vicio consiste en que: ª ¼ el juez, al dictar su sentencia, la primera investigación que debe hacer consiste en la selección de la aplicable, o sea determinar la existencia y validez de ésta. Será necesario entonces que considere los problemas de la ley en el tiempo y en el espacio, precisando los límites personales, temporales y espaciales de la regla jurídica¼ º. (Murcia Ballén, Humberto,. 2005, Recurso de Casación Civil, Bogotá ± Colombia Ediciones Jurídicas Gustavo Ibánez C. Ltda., pág. 327).

6.2 Los recurrentes manifiestan que en la sentencia de instancia, se han violentado las siguientes normas:

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:

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 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.

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

CÓDIGO TRIBUTARIO.

ª Art. 4.- Reserva de ley.- Las leyes tributarias determinarán el objeto imponible, los sujetos activo y pasivo, la cuantía del tributo o la forma de establecerla, las exenciones y deducciones; los reclamos, recursos y demás materias reservadas a la ley que deban concederse conforme a este Códigoº.

Art. 17.- Calificación del hecho generador.- Cuando el hecho generador consista en un acto jurídico, se calificará conforme a su verdadera esencia y naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados.

Cuando el hecho generador se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicenº.

ª Art. 18.- Nacimiento.- La obligación tributaria nace cuando se realiza el presupuesto establecido por la ley para configurar el tributoº.

ª Art. 82.- Presunción del acto administrativo.- Los actos administrativos tributarios gozarán de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad y están llamados a cumplirse; pero serán ejecutivos, desde que se encuentren firmes o se hallen ejecutoriados.

Sin embargo, ningún acto administrativo emanado de las dependencias de las direcciones y órganos que administren tributos, tendrán validez si no han sido autorizados o aprobados por el respectivo director general o funcionario debidamente delegadoº.

6.3 Corresponde a esta Sala Especializada de la Corte Nacional de Justicia pronunciarse en primer lugar sobre la argumentación del caso 2 del art. 268 del COGEP, del vicio de falta de motivación, por lo tanto se analizará el recurso planteado por el SRI.

RESOLUCIÓN AL RECURSO PLANTEADO POR EL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS.

6.4 Respecto al caso 2 del art. 268 del COGEP alegado, cabe precisar que la motivación se entiende 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).

6.4.1 La Corte Constitucional, considera que, basta que exista una descripción de los hechos, una norma, y una justificación lógica de la relación entre los hechos y la norma para que la conclusión sea motivada: ª [¼] La motivación constituye un elemento básico en toda decisión judicial, cuya importancia radica en el hecho de dar a conocer a las personas los motivos por los cuales se expidió una decisión determinada. La motivación no puede limitarse a citar normas y resumir los antecedentes del caso, sino que exige justificar por medio de un análisis lógico y coherente la resolución a la que arribó, mediante la explicación de la pertinencia de la aplicación de las normas a los hechosº (párrafo 46 de la sentencia No. 274-13-EP/19 emitida el 18 de octubre de 2019, Registro Oficial, Edición Constitucional No. 22, del martes 19 de noviembre de 2019; cuyo sentido ha sido reiterado en el párrafo 32 del fallo 1357-13-EP/20, Registro Oficial, Edición Constitucional No. 34, del martes 28 de enero de 2020).

6.5 El Tribunal A quo en el considerando 7.6 se pronuncia respecto a la Glosa ª Notas de Crédito que disminuyeron los ingresos por ventas locales y exportaciones, pues fueron emitidas por los conceptos de: Devoluciones, Material en mal estado y Cambio de Producto, sin embargo, los productos no se encuentran reingresados al kardexº, específicamente el Numeral 3.6.1.1.1 del Acta de Determinación No. 01201924902755503 denominado ª Ventas localesº (Considerando 22 de la Resolución No. 101012020RREC046378)º; y señala que en la demanda se manifiesta principalmente que se hizo notar a la Autoridad Tributaria que no se consideró que las Notas de Crédito emitidas por la compañía no correspondieron a devoluciones, sino a descuentos, ya que en todo proceso productivo de bienes puede ocasionarse ciertas fallas en la mercadería que, en primera instancia, no son detectadas por los sistemas de control de calidad internos, pero que, una vez comercializados, son identificados por el cliente final; que una vez que la compañía recibe el reclamo del cliente por un producto defectuoso, procede a emitir Notas de Crédito para concederle el descuento pertinente por la falla de calidad suscitada, sin que por ello efectivamente se llegue a dar la devolución de la mercadería, sin que pueda reingresar al inventario al estar el producto roto. Que a pesar de que el SRI admitió que las notas de crédito disminuyeron los valores por cobrar a los clientes, y fueron emitidas por valores inferiores a las facturas, procedió a ratificar la glosa. Se señala que la actuación administrativa es contradictoria y carente de lógica, ya que por un lado se reconoce en el acto impugnado que las notas de crédito fueron efectivamente emitidas por valores inferiores a los rubros facturados, ocasionando así que se afecten a los valores por cobrar a los clientes, y por otro lado y al mismo tiempo, se dice que los descuentos deben ser demostrados con el cobro menor a los valores facturados y por ende no habrían los descuentos.

Que el SRI en la contestación a la demanda se señala principalmente que la Administración Tributaria revisó los ingresos de la compañía y detectó disminuciones por la emisión de notas de crédito por un valor de US$ 26,990.24, señala la autoridad tributaria en primer lugar que el sujeto pasivo debía demostrar la existencia de los descuentos que alega, que los pagos efectuados por los clientes de la empresa se efectuaron por valores inferiores a los facturados, lo cual demostraría que los ingresos fueron afectados por las notas de crédito observadas. Que se pudo verificar que las notas de crédito disminuyen los valores de las cuentas por cobrar a los clientes del sujeto pasivo, pues las notas de crédito son emitidas por valores inferiores a los rubros facturados en las ventas, y que las notas de crédito emitidas se encuentran

afectando a las cuentas de los clientes del contribuyente. Que en base de lo anterior, se desecha el argumento de la empresa en el sentido de que habrían existido compensaciones de los valores reclamados, con compras futuras de los clientes, ya que tal situación no existe pues en este caso hay una disminución en las cuentas de los clientes; y que los descuentos deben ser demostrados con un cobro menor a los valores facturados. Que posteriormente, se expresa que luego de la revisión de la información, es evidente que las notas de crédito son emitidas por concepto de devoluciones de productos, pero luego de verificarse que no existió reingreso de los productos al kardex, no se ha demostrado que se haya configurado la devolución de inventarios. Que por lo tanto, la Administración decidió ratificar la glosa por US$ 26,990.24 como ingresos no declarados, en aplicación de los arts. 16 de la Ley de Régimen Tributario Interno y 47 del Reglamento para su Aplicación, ya que el contribuyente no demostró que las notas de crédito hayan sido emitidas por devoluciones, ni tampoco se trata de descuentos porque no se ha justificado que los clientes cancelaron un menor valor al facturado.

6.5.1 En virtud de los argumentos señalados el Tribunal de instancia en su análisis señala que el art. 15 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Documentos Complementarios, establece que ª Las notas de crédito son documentos que se emitirán para anular operaciones, aceptar devoluciones y conceder descuentos o bonificaciones º. Que la autoridad tributaria, conforme se desprende del acto impugnado, ha levantado y ratificado la glosa, debido a que no estaría demostrado que se traten de descuentos concedidos a los clientes, en razón de que no se habría justificado que disminuyeron las cuentas por cobrar a los clientes, y que éstos cancelaron un valor menor al facturado.

Ante ello señala el Tribunal que no obstante, en las páginas 12 y 13 de la resolución impugnada (fs. 6085 vta. y 6086) la autoridad tributaria expresamente reconoce y señala lo siguiente: ª se pudo verificar que las notas de crédito observadas, disminuyen los valores de las cuentas por cobrar a los clientes del sujeto pasivo, pues las notas de crédito son emitidas por valores inferiores a los rubros facturados en las ventas º, y que ª se debe señalar que, las notas de crédito emitidas se encuentran afectando a las cuentas de los clientes del contribuyente; es decir, disminuyen los valores por cobrar º .-

En virtud de ello determina el Tribunal que resulta entonces, que de las pruebas practicadas (memorandos con las solicitudes de emisión de notas de crédito por productos en mal estado),

pero sobre todo tomando en cuenta el contenido del acto impugnado, en el cual la autoridad tributaria ha reconocido que las notas de crédito fueron emitidas por valores inferiores a los facturados y por ende se afectaron las cuentas por cobrar de los clientes de la compañía, se encuentra demostrado que los documentos notas de crédito sí fueron emitidos para conceder descuentos, situación ésta que es permitida por la normativa como uno de los casos para emitir este tipo de documentos complementarios.

Que habiéndose verificado por parte de la propia Administración las condiciones por ella exigidas para que estas transacciones se consideren como descuentos, resulta irrelevante el argumento de que los productos no habrían reingresado al kardex para efectos de que se considere que se trataron de devoluciones de los ítems.

Resalta el Tribunal A quo que según el texto de la resolución impugnada, la Administración Tributaria verificó que las notas de crédito se emitieron por valores inferiores a los rubros facturados y que sí se disminuyeron las cuentas por cobrar a los clientes, condiciones que a pesar de su reconocimiento expreso, luego en el propio acto se las exige y se dice debieron haber sido demostradas, y se ratifica la glosa. Que de esta forma, no se comprende la actuación administrativa cuando por un lado reconoce que las notas de crédito fueron emitidas por valores inferiores a los facturados y que se afectaron las cuentas por cobrar de los clientes de la compañía, y por otro, se señala que eso debía ser demostrado y se dice que no habrían existido los descuentos, actuación evidentemente contradictoria que deja sin sustento a la glosa.

Y concluye el Tribunal determinando que por lo señalado que si en sede administrativa en relación a los descuentos se verificó que las notas de crédito se emitieron por valores inferiores a los facturados y se afectaron las cuentas por cobrar a los clientes, no hay razón para que por esas mismas causas ª(constatadas por la autoridad tributaria)º, se levante y ratifique la glosa; en consecuencia, la Sala acepta la impugnación de este punto y se da de baja la diferencia levantada por este concepto; dejándose constancia adicionalmente que la actuación de la Administración realizada en esa forma implica una deficiencia motivacional conocida como ªincoherencia decisionalº, por cuanto la autoridad tributaria decide algo distinto a la conclusión previamente establecida.

6.5.2 Por lo expuesto se determina que el Tribunal de instancia no incurre en falta de

motivación por inatinencia la cual se configura cuando en la fundamentación se establecen razones que nada tienen que ver con el punto controvertido; lo cual no ocurre en el análisis de la presente glosa, ya que justamente el Tribunal analiza respecto a que la Administración Tributaria no consideró que las Notas de Crédito emitidas por la compañía no correspondieron a devoluciones, sino a descuentos; determinando el Tribunal que el texto de la resolución impugnada, la Administración Tributaria verificó que las notas de crédito se emitieron por valores inferiores a los rubros facturados y que sí se disminuyeron las cuentas por cobrar a los clientes, condiciones que a pesar de su reconocimiento expreso, luego en el propio acto se las exige y se dice debieron haber sido demostradas, y se ratifica la glosa. En tal virtud establece el Tribunal que no se comprende la actuación administrativa cuando por un lado reconoce que las notas de crédito fueron emitidas por valores inferiores a los facturados y que se afectaron las cuentas por cobrar de los clientes de la compañía, y por otro, se señala que eso debía ser demostrado y se dice que no habrían existido los descuentos, actuación evidentemente contradictoria; y concluye que por lo señalado la actuación de la Administración realizada en esa forma implica una deficiencia motivacional conocida como ª incoherencia decisionalº, por lo que la Sala acepta la impugnación y dispone la baja de la diferencia levantada por este concepto. Por lo tanto no se configura el caso 2 del art. 268 del COGEP, consecuentemente no se ha violentado el art. 76.7.l) de la Constitución.

6.6 Respecto a la glosa ª Notas de Crédito que disminuyeron los ingresos por ventas locales y exportaciones, pues fueron emitidas por los conceptos de: Devoluciones, Material en mal estado y Cambio de Producto, sin embargo, los productos no se encuentran reingresados al kardexº, específicamente el Numeral 3.6.1.1.2 del Acta de Determinación No. 01201924902755503 denominado ª Exportacionesº (Considerando 22 de la Resolución No. 101012020RREC046378)º.

6.6.1 El Tribunal de instancia en el considerando 7.7 determina que en la demanda se manifiesta principalmente que estas notas de crédito fueron emitidas debido a los reclamos que realizaron los clientes del exterior, en este caso, al haberse detectado daños en el producto comercializado; por lo que la compañía, al amparo del art. 15 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Documentos Complementarios, mediante la emisión de las respectivas notas de crédito concedió a los mismos un descuento por el reclamo de calidad efectuado, ya que en estos casos, resultaría incluso inviable que se pueda devolver

mercadería, para que sea reingresada al inventario, dado que se encontraba físicamente en el exterior. Que se agrega que la glosa levantada por el SRI carece de motivación, pues no existe correlación alguna entre las premisas (empresa emite notas de crédito por valores inferiores a los facturados al cliente por reclamos de calidad, afectando a la cuenta por pagar que registra el cliente a favor de la empresa) con las conclusiones (no existe evidencia de haberse otorgado descuentos), por lo que se deberá corregir este cargo, declarando que el otorgamiento de estas notas de crédito no conlleva la existencia de otros ingresos.

Determina que en la contestación a la demanda, se señala principalmente que la Administración Tributaria revisó los ingresos por exportaciones de la compañía y detectó disminuciones de ventas por la emisión de notas de crédito, señala la autoridad tributaria en primer lugar que las notas de crédito observadas han sido emitidas por valores inferiores a los facturados, mismos que están afectando a los saldos por cobrar de las cuentas de los clientes, es decir se repite la misma figura que en el punto anterior. Que luego se dice que es evidente que las notas de crédito son emitidas por concepto de devoluciones de productos, por lo que necesariamente los productos debieron reingresar al kardex; se expresa también que en relación a lo alegado por la empresa en el sentido de que se tratarían de descuentos, no se ha evidenciado que los clientes de Graiman hayan cancelado un valor inferior a los valores facturados por las ventas. Que por lo tanto, la Administración decidió ratificar la glosa por US$ 13,744.62 como ingresos no declarados, en aplicación de los arts. 16 de la Ley de Régimen Tributario Interno y 47 del Reglamento para su Aplicación, ya que reitera el contribuyente no demostró que las notas de crédito hayan sido emitidas por devoluciones, ni tampoco se trata de descuentos porque no se ha justificado que los clientes cancelaron un menor valor al facturado.

6.6.2 El Tribunal de

instancia en su análisis determina que el art. 15 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Documentos Complementarios, establece que ªLas notas de crédito son documentos que se emitirán para anular operaciones, aceptar devoluciones y conceder descuentos o bonificacionesº. Señala el Tribunal que la autoridad tributaria, conforme se desprende del acto impugnado, ha levantado y ratificado la glosa, debido a que no estaría demostrado que se traten de descuentos concedidos a los clientes del exterior, en razón de que no se habría justificado que los clientes cancelaron un valor menor al facturado en las ventas

y que disminuyeron las cuentas por cobrar a ellos.

Que no obstante, en las páginas 16 y 17 de la resolución impugnada (fs. 6087 vta. y 6088) la autoridad tributaria expresamente reconoce y señala lo siguiente: ª se ha podido evidenciar que las notas de crédito observadas, han sido emitidas por valores inferiores a los facturados, mismos que están afectando a cada una de las cuentas de los clientes; es decir, se repite la misma figura del punto 3.6.1.1.1 Ventas Localesº, y que ª se ha podido evidenciar que la base proporcionada corresponde a un detalle de cuentas de cada uno de los clientes a los cuales se emitieron las notas de crédito observadas, mismas que están afectando a los saldos por cobrar de los clientesº.

En virtud de ello determina el Tribunal que resulta entonces, que de las pruebas practicadas (facturas, correos electrónicos, memorándums, notas de crédito, reportes de reclamos), pero sobre todo tomando en cuenta el contenido del acto impugnado, en el cual la autoridad tributaria ha reconocido que las notas de crédito fueron emitidas por valores inferiores a los facturados y por ende se afectaron las cuentas por cobrar de los clientes del exterior de la compañía, se encuentra demostrado que los documentos notas de crédito sí fueron emitidos para conceder descuentos, situación ésta que es permitida por la normativa como uno de los casos para emitir este tipo de documentos complementarios. Que así, habiéndose verificado por parte de la propia Administración las condiciones por ella exigidas para que estas transacciones se consideren como descuentos, resulta irrelevante el argumento de que los productos no habrían reingresado al kardex para efectos de que se considere que se trataron de devoluciones de los ítems.

Determina el Tribunal que es necesario resaltar, que según el texto de la resolución impugnada, la Administración Tributaria verificó que las notas de crédito se emitieron por valores inferiores a los rubros facturados y que sí se disminuyeron las cuentas por cobrar a los clientes, condiciones que a pesar de su reconocimiento expreso, luego en el propio acto se las exige y se dice debieron haber sido demostradas, y se ratifica la glosa.

Que de esta forma, no se comprende la actuación administrativa cuando por un lado reconoce que las notas de crédito fueron emitidas a los clientes del exterior por valores inferiores a los facturados y que se afectaron las cuentas por cobrar de esos clientes, y por otro, se señala que eso debía ser demostrado y se dice que no habrían existido los descuentos, actuación

evidentemente contradictoria que deja sin sustento a la glosa.

En virtud de lo señalado concluye el Tribunal que, si en sede administrativa en relación a los descuentos se verificó que las notas de crédito se emitieron por valores inferiores a los facturados y se afectaron las cuentas por cobrar a los clientes del exterior, no hay razón para que por esas mismas causas (constatadas por la autoridad tributaria), se levante y ratifique la glosa; en consecuencia, la Sala acepta la impugnación de este punto y se da de baja la diferencia levantada por este concepto; dejándose constancia adicionalmente que la actuación de la Administración realizada en esa forma implica una deficiencia motivacional conocida como ª incoherencia decisionalº, por cuanto la autoridad tributaria decide algo distinto a la conclusión previamente establecida.

6.6.3 En virtud de lo señalado se determina que el Tribunal de instancia no incurre en falta de motivación por inatinencia, ya que en el análisis de la glosa justamente el Tribunal analiza respecto a que la Administración Tributaria en los ingresos por exportaciones de la compañía, detectó disminuciones de ventas por la emisión de notas de crédito, que las mismas han sido emitidas por valores inferiores a los facturados, que están afectando a los saldos por cobrar de las cuentas de los clientes; determinando el Tribunal que resulta que de las pruebas practicadas (facturas, correos electrónicos, memorándums, notas de crédito, reportes de reclamos), pero sobre todo tomando en cuenta el contenido del acto impugnado, en el cual la autoridad tributaria ha reconocido que las notas de crédito fueron emitidas por valores inferiores a los facturados y por ende se afectaron las cuentas por cobrar de los clientes del exterior de la compañía, se encuentra demostrado que los documentos notas de crédito sí fueron emitidos para conceder descuentos, situación ésta que es permitida por la normativa art. 15 del Reglamento de comprobantes de venta, como uno de los casos para emitir este tipo de documentos complementarios; por lo que resulta irrelevante el argumento de que los productos no habrían reingresado al kardex para efectos de que se considere que se trataron de devoluciones de los ítems. Consecuentemente concluye que si en sede administrativa en relación a los descuentos se verificó que las notas de crédito se emitieron por valores inferiores a los facturados y se afectaron las cuentas por cobrar a los clientes del exterior, no hay razón para que por esas mismas causas, se levante y ratifique la glosa; en consecuencia, la Sala acepta la impugnación y se da de baja la diferencia levantada por este concepto; dejándose constancia adicionalmente que la actuación de la Administración realizada en esa

forma implica una deficiencia motivacional conocida como ªincoherencia decisionalº, por cuanto la autoridad tributaria decide algo distinto a la conclusión previamente establecida. Por lo tanto no se configura el caso 2 del art. 268 del COGEP, consecuentemente no se ha violentado el art. 76.7.l) de la Constitución.

6.7 Sobre la glosa ªNumeral 3.6.2.1.1.2 del Acta de Determinación No. 01201924902755503 denominado ªCosto no deducible correspondiente a Salidas de inventario con registros contables tipo XW `Consumo Fuera de Presupuesto' no justificadasº (Considerando 26 de la Resolución No. 101012020RREC046378)º, del numeral 7.12 de la sentencia recurrida, argumenta que se incurre en el vicio de falta de motivación por incongruencia.

6.7.1 Al respecto el Tribunal de instancia determina que en la demanda se manifiesta principalmente que, siendo la arcilla una de las materias primas principales empleadas en el proceso productivo de la compañía (fabricación de cerámica), y que, por su naturaleza, éstas son objeto de cambios en su peso, como consecuencia de la disminución de humedad, manejo, manipulación y cálculo, estos hechos pueden ocasionar ciertas variaciones en el inventario. Que así, de manera general la descarga de esta materia prima del inventario se la realiza conforme a la ficha técnica establecida para la producción.

Que sin embargo, debido a los cambios que puede sufrir la arcilla en su peso, la estimación de la cantidad requerida para la producción puede variar, obligando a que se realicen descargas adicionales a las inicialmente estimadas. Justamente por ello, existen diferentes documentos contables que permiten tener mayor control sobre el consumo de la arcilla y su registro en el inventario, considerando que, por la naturaleza de las arcillas, su cálculo es complejo, por lo que requiere diferentes tipos de control para determinar las diferencias en los costos de inventario; siendo esos documentos los siguientes: IM: Consumos de acuerdo a la estimación, descargas de acuerdo a las fichas de producción; E3: Descargas adicionales a la estimación de la ficha técnica; y, XW: Registro de las diferencias que se generan entre los dos documentos anteriores y el inventario real. Explica que la diferencia se da entre la orden de descarga relacionada con la producción y el inventario registrado, ya que por ser arcilla, que es un producto que tiene su complejidad para determinar la cantidad, se generan diferencias, habiendo sido incluso esta particularidad aceptada por el SRI.

Agrega que en la inspección contable dentro del trámite del reclamo, así como con los

documentos de prueba que fueron en su momento presentados, se confirmó que las salidas del inventario tipo XW corresponden a mermas de materia prima, y se confirmó la concordancia entre el inventario y el producto cuyo descargo se realizó mediante los registros "XWº.

Que se señala que a pesar de ello, reconociendo expresamente que los ítems sacados del inventario mediante los registros contables "XW" son consumos de materia prima fuera de presupuesto y que dichos registros fueron utilizados dentro del proceso productivo, la autoridad tributaria sorprendentemente ratifica esta glosa porque no existen órdenes de producción en las que consten los materiales que salieron de bodega mediante los citados registros contables y, que tampoco se habría podido demostrar que los costos que representan dichas salidas de inventarios sirvieron para obtener, mantener y mejorar la renta.

Que se argumenta que GRAIMAN al ser una empresa que se dedica a la producción de cerámica plana, para establecer el costo de los bienes producidos mantiene una contabilidad de Costos, aplicando la metodología de ªCosto Estándarº; por tanto, la acumulación de costos se dan a través de órdenes de producción, descargando de las cuentas de inventario los insumos necesarios para la producción, pero que lo realiza justamente basados en un ªestándarº o ªrecetaº que siempre buscará ser lo más cercano a la realidad.

Señala que resulta claro que si existen desviaciones del costo estándar, debido a cambios físicos que pueden resultar en mermas de una manera diferente a la planificada, en el área de producción se debe corregir el estándar aplicando o retirando insumos o materiales adicionales a la orden de producción.

Que consecuentemente, si son correcciones que se realizan adicionales a la orden de producción o, como lo llama la empresa ªfuera de presupuestoº, es claro que no van a estar dentro de la orden de producción. Y concluye expresando que está claro que las salidas del inventario mediante los registros XW, corresponden a materia prima que fue empleada en el proceso productivo, y así los costos que éstas representan sirvieron para obtener, mantener y mejorar la renta, por lo que su deducibilidad es permitida.-

Que por su parte, en la contestación a la demanda, como en el numeral 26 de la resolución impugnada, se manifiesta que durante el proceso de determinación se revisaron los documentos denominados ªRegistros XWº que corresponden según la empresa a ªConsumos fuera de presupuestoº, a través de los cuales el contribuyente intentó justificar las salidas de

inventario. Que se señala que los productos que constaban en tales documentos, estaban registrados en el inventario existiendo correspondencia en cantidad y costo; y, que estaba claro que los registros observados fueron utilizados dentro del proceso productivo. Que se explica que los auditores revisaron las órdenes de producción generadas en el 2015, en donde se verificó que los ítems sacados del inventario mediante los registros contables XW, no constan registrados en una orden de producción ni como materia prima ni como insumo, es decir, no existen ordenes de producción en las que consten los materiales que salieron de bodega a través de los registros XW, pese a que el contribuyente había indicado que estos registros fueron utilizados en el proceso productivo.

Que se indica que así estas salidas de inventario fueron injustificadas, y la empresa no demostró que este costo haya servido para obtener, mantener y mejorar los ingresos gravados, ya que no fueron ligados al proceso productivo y no se pueden imputar al ingreso gravado, incumpliéndose lo dispuesto en los arts. 10 y 16 de la Ley de Régimen Tributario Interno, y el primer inciso del art. 27 del Reglamento para su Aplicación. Que se añade que dentro del reclamo el contribuyente no ha entregado información o documentación para justificar sus argumentos y no ofrece datos adicionales para desvirtuar los hallazgos del proceso determinativo. Que se manifiesta y reitera que los documentos denominados XW corresponden a mayores consumos de inventarios, pero la empresa no ha demostrado que los productos sacados del inventario mediante tales registros XW hayan sido utilizados netamente para la producción, es decir, no demostró en qué parte del proceso productivo se utilizaron y consumieron dichos productos, ya que los mismos no constan en una orden de producción; se indica que estas salidas disminuyen injustificadamente el inventario final, afectando así el costo de ventas, ya que a menor inventario final mayor es el costo de ventas.

Se agrega que el contribuyente tampoco ha registrado las salidas de inventario tipo XW como mermas, ya que en el 2015 sí existieron otros registros contables de mermas, por lo que no se puede aceptar que se tratasen de mermas. En base de ello, se finaliza señalando que el contribuyente no ha sustentado documentadamente las salidas de inventario de los registros XW, ni que le sirvieron para obtener, mantener o mejorar la renta, por lo que la Administración ratifica el valor de USD 181.190,77 como un costo no deducible del Impuesto a la Renta.

6.7.2 En virtud de lo expuesto el Tribunal establece en su análisis que dentro de las pruebas

aportadas en esta causa, se refiere al informe pericial elaborado por el Ing. Diego Condo Daquilema (fs. 70 a 116), quien al analizar este tema (concretamente en la página 21 a 22 de su informe, fs. 80 y vta.), señala que en el área de producción de la empresa se debe corregir el costo estándar aplicando o retirando insumos o materiales adicionales a la orden de producción, y estos valores no considerados inicialmente se deben descargar del inventario y pasar a producción, así el reconocimiento de estos movimientos no va a estar en la orden de producción sino que irán directamente a las desviaciones, lo cual ocurre con los registros tipo XW.

Que agrega que los insumos que utiliza la empresa para la producción se presentan razonablemente en su contabilidad, y los registros XW son aplicaciones a las variaciones del costo por la determinación inexacta del costo estándar, ya que de no existir estos ajustes el costo de ventas sería incorrecto.

6.7.3 Señala el Tribunal que por su parte, la perito CPA. Adriana Orellana Alvear, en la página 3 a 14 de su informe (fs. 6411 a 6416 vta.), señala que los registros tipo XW denominados ªConsumo fuera de presupuestoº, no constan dentro de las ordenes de producción, ni como materia prima ni como insumo, por lo tanto no se puede verificar que esos registros sean utilizados netamente en el proceso productivo de GRAIMAN.

Que indica también la auxiliar de la justicia que la empresa no presenta ninguna justificación o documentación de que tales salidas de inventario, que no son sólo arcillas, hayan sido por mermas. Manifiesta que las salidas de inventario tipo XW afectaron al inventario final de la empresa, y por ende el costo de ventas se vio incrementado.

6.7.4 Establece el Tribunal que para resolver este punto de la litis, debe partir del hecho de que, revisado el contenido de la resolución impugnada, se constata que esta glosa ha surgido y ha sido ratificada debido a que las salidas de inventario de productos mediante los registros contables XW, no constan registradas en una orden de producción y por ende no pudieron ser ligadas al proceso productivo de la compañía (fs. 6103 y vta.).

Al respecto y dentro de este contexto, la Sala tiene que precisar que en las páginas 46 y 47 de la resolución impugnada (fs. 6102 vta. a 6103), la autoridad tributaria manifiesta de forma categórica lo siguiente: ªDe dicha revisión, se comprobó que los productos que constaban en los documentos denominados: ªConsumo Fuera de Presupuestoº, estaban registrados en el

inventario existiendo correspondencia en cantidad y costo¼ º, y más adelante se reconoce en forma expresa que ª Continuando con el proceso determinativo, luego de tener claro que los registros observados fueron utilizados dentro del proceso productivo,¼ º. Quiere decir entonces, que la Administración Tributaria por un lado reconoce que los registros observados (salidas de inventario tipo XW) sí fueron utilizados en el proceso productivo, y por otro, señala contradictoriamente que no pudo ligar tales registros con el propio proceso productivo; y, finalmente se trata de sustentar las conclusiones en el sentido de que en las órdenes de producción no se pudo constatar los materiales o insumos de los registros tipo XW.-

Establece el Tribunal que así las cosas, la actuación administrativa resulta ser arbitraria e ilegal, puesto que la glosa finalmente se basa en el hecho de que en las órdenes de producción no se verificó los registros XW, esto a pesar de que la propia autoridad tributaria reconoce claramente que ª los registros observados fueron utilizados dentro del proceso productivoº, lo que significa que, este reconocimiento por parte de la Administración Tributaria, hace que la propia glosa quede sin sustento, ya que las salidas de inventario tipo XW, al haber sido utilizadas dentro del proceso productivo de la compañía (tal como incluso está reconocido en el informe del perito Ing. Diego Condo), se cumple la condición legal y reglamentaria para que el costo sea considerado como deducible, conforme lo ordena el primer inciso del art. 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno y art. 27 del Reglamento para su Aplicación, ya que se trata de un costo necesario causado en el ejercicio económico vinculado con la actividad económica de la empresa y que por ende le sirvió para obtener, mantener o mejorar las rentas.

En virtud de todo lo expuesto, concluye el Tribunal que se acepta la impugnación de este punto y se da de baja la glosa levantada por este concepto.

6.7.5 Por lo expuesto se determina que el Tribunal de instancia no incurre en falta de motivación por contradicción ya que la sentencia luego de establecer los argumentos de las partes el Tribunal determina que se debe partir del hecho de que, revisado el contenido de la resolución impugnada, se constata que esta glosa ha surgido y ha sido ratificada debido a que las salidas de inventario de productos mediante los registros contables XW, no constan registradas en una orden de producción y por ende no pudieron ser ligadas al proceso productivo de la compañía. Ante ello precisa el Tribunal que en las páginas 46 y 47 de la resolución impugnada, se manifiesta de forma categórica lo siguiente: ª De dicha revisión, se

comprobó que los productos que constaban en los documentos denominados: ª Consumo Fuera de Presupuestoº, estaban registrados en el inventario existiendo correspondencia en cantidad y costo¼ º, y más adelante se reconoce en forma expresa que ª Continuando con el proceso determinativo, luego de tener claro que los registros observados fueron utilizados dentro del proceso productivo,¼ º; en tal virtud determina el Tribunal que la Administración Tributaria por un lado reconoce que los registros observados por salidas de inventario tipo XW, sí fueron utilizados en el proceso productivo, y por otro, señala contradictoriamente que no pudo ligar tales registros con el propio proceso productivo; en virtud de lo señalado concluye el Tribunal que así las cosas, la actuación administrativa resulta ser arbitraria e ilegal, puesto que la glosa finalmente se basa en el hecho de que en las ordenes de producción no se verificó los registros XW, esto a pesar de que la propia autoridad tributaria reconoce claramente que ª los registros observados fueron utilizados dentro del proceso productivoº, lo que significa que, este reconocimiento por parte de la Administración Tributaria, hace que la propia glosa quede sin sustento; en tal virtud en la especie se cumple la condición legal y reglamentaria para que el costo sea considerado como deducible, conforme lo ordena el primer inciso del art. 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno y art. 27 del Reglamento para su Aplicación, ya que se trata de un costo necesario causado en el ejercicio económico vinculado con la actividad económica de la empresa; por lo expuesto no existe contradicción alguna en el fallo al resolver la presente glosa. Por lo tanto no se configura el caso 2 del art. 268 del COGEP, consecuentemente no se ha violentado el art. 76.7.l) de la Constitución.

RESOLUCIÓN AL RECURSO PLANTEADO POR LA COMPAÑÍA GRAIMAN CIA. LTDA.

6.8 En lo referente a la Glosa ª Numeral 3.6.2.1.1.1 del Acta de Determinación No. 01201924902755503 denominado ª Costos no deducibles por pérdidas generadas en ventas realizadas a precios inferiores al costoº, específicamente el literal b) ª Costo no deducible por pérdidas generadas en ventas a otros clientes a precios inferiores al costoº (Considerando 25 de la Resolución No. 101012020RREC046378)º (considerando 7.11 de la sentencia) se argumenta falta de aplicación de los arts. 4,17, y 18 del Código Tributario.

6.8.1 Respecto a la Glosa señalada el Tribunal en su parte pertinente señala: ª 7.11) En relación con la sexta glosa impugnada: Numeral 3.6.2.1.1.1 del Acta de Determinación No.

01201924902755503 denominado ªCostos no deducibles por pérdidas generadas en ventas realizadas a precios inferiores al costoº, específicamente el literal b) ªCosto no deducible por pérdidas generadas en ventas a otros clientes a precios inferiores al costoº (Considerando 25 de la Resolución No. 101012020RREC046378).- (¼) El Tribunal realiza el siguiente análisis.- Dentro de las pruebas aportadas en esta causa, debemos referirnos al informe pericial elaborado por el Ing. Diego Condo Daquilema (fs. 70 a 116), quien al analizar este tema (concretamente en la página 20 a 21 de su informe, fs. 79 vta. a 80), simplemente señala que la empresa, al aplicar inventario permanente, reconoce el costo de manera inmediata a la venta, y que lo que marca la utilidad y/o pérdida no es el costo del producto, sino la demanda, que la parte comercial que establece el precio en base al mercado y a las características del producto, es quién determina la utilidad o pérdida en la operación.- Señala también el perito que el costo de la transacción está respaldado en el proceso contable y este es el resultado de la combinación de los elementos del costo como Materia Prima, Mano de Obra y Costos de Fabricación, que la combinación de estos insumos y el paso por todo el proceso de fabricación genera el costo del producto.- La Sala para resolver este punto de controversia, considera en primer lugar que respecto a esta glosa, el actor en su demanda ha manifestado que existieron diferentes tipos de situaciones que originaron que los bienes sean vendidos con precios menores al costo, tales como: productos fabricados que tienen diferentes calidades, productos con defectos de fabricación o deterioro, productos ligados a tendencias de diseño y arquitectónicas.- Debemos considerar que el apartado 34 de la NIC 2, al referirse al Reconocimiento de un Gasto, señala que ªEl importe de cualquier rebaja de valor, hasta alcanzar el valor neto realizable, así como todas las demás pérdidas en los inventarios, será reconocido en el periodo en que ocurra la rebaja o la pérdida.º; sin embargo, para que tales pérdidas sean objeto de reconocimiento, el apartado 36 de dicha norma contable, que trata sobre la ªInformación a Revelarº, prevé que los estados financieros deben revelar, entre otra, la siguiente información: ª(a) las políticas contables adoptadas para la medición de los inventarios, incluyendo la fórmula del costo que se haya utilizado¼º, cuestión que resulta razonable, ya que la decisión de fijar un precio por debajo del costo, nunca pudo haber sido tomada a ciegas o discrecionalmente por los empleados del área de ventas, sin contar con un análisis contable previo o una política comercial, que refleje por ejemplo la situación de las mercaderías que supuestamente han experimentado una baja rotación por los cambios en las tendencias de diseño o por productos con defectos de fabricación o deterioro, y que a su vez

permita determinar cuál es el período de tiempo que debe transcurrir para considerar que un producto ha tenido baja rotación, y fundamentalmente cuál es el precio o rango de precios al que deben ofertarse ese tipo de productos.- Por lo tanto, teniendo en cuenta las diversas situaciones (relacionadas con la calidad de los productos y las tendencias de diseño) que según se dice en la demanda originan que ciertos productos sean vendidos a un precio inferior al costo, la parte accionante se encontraba en la obligación de probar lo afirmado en su demanda (primer inciso del Art. 169 del COGEP); no obstante, por un lado, sobre la diversa calidad de los productos que originan las ventas a precios inferiores al costo, no se ha justificado dentro de este proceso judicial la existencia de políticas de selección de productos, o los lineamientos con los parámetros definidos para reducir los precios de venta en esa situación; si bien en los actos administrativos (resolución y acta de determinación) se hace referencia a que en sede administrativa se presentó y analizó la política de selección de productos, más allá de ello, en esta causa la compañía no ha justificado o identificado, ni con el informe pericial ni a través de eventuales informes internos de las áreas pertinentes de la empresa, cuáles de las transacciones que fueron observadas por la Administración y que constan claramente detalladas en el Cuadro No. 36 del Acta de Determinación (fs. 6228 vta. a 6231), fueron objeto de un precio de venta inferior a su costo en razón de las distintas calidades del producto.- Y sobre la otra situación que originaría ventas de productos a un precio inferior a su costo (tendencias de diseño y arquitectónicas), tampoco se ha justificado en este proceso judicial a través de alguna política, informe, lineamiento o detalle, qué productos estuvieron dentro de estas circunstancias, con el fin de demostrar e identificar que efectivamente en base de todas esas políticas o lineamientos se vendió la mercadería (cuyas ventas fueron observadas por la Administración) a precios inferiores a su costo.- Resulta entonces, que si bien las situaciones alegadas por la compañía no están prohibidas legalmente y se trata de una práctica comercial común, ésta debe y debió justificarse precisamente según todo lo manifestado por la propia empresa, lo cual no ha sucedido en el presente caso, en el que no se han adjuntado aquellas políticas comerciales, lineamientos o informes que hubieran permitido sustentar sus afirmaciones; el perito de la parte actora tampoco ha adjuntado ese tipo de documentos en su informe y ni siquiera ha mencionado que los haya revisado o analizado, por lo que no se puede tener como justificada la glosa levantada por la administración por este concepto.- Debemos tener en cuenta que por tratarse de una decisión que implicaba vender productos por debajo del costo, y que por lo mismo generaba pérdidas

para la empresa, se debió demostrar en este proceso judicial al menos con los respectivos informes o análisis contables que identifiquen las mercancías/ventas en discusión y/o una política comercial que contenga los parámetros definidos para la fijación de los precios por debajo del costo, en la forma que prevé el párrafo 36 de la NIC 2 en relación a las políticas contables para la medición de los inventarios, cuestión que no ha sido demostrada en el presente caso.- Es necesario también dejar constancia, que la parte accionante ni siquiera ha identificado, respecto del total glosado, qué productos o montos estarían enmarcados en cada una de las distintas situaciones o casos alegados.- Finalmente, habrá que dejar en claro también que, a diferencia de lo manifestado por la parte actora en su demanda, en donde se refiere dentro de este tema a la sentencia dictada dentro del juicio 01501-2018-00088, en aquel proceso judicial los elementos probatorios aportados así como el sustento del informe pericial (política de selección de producto final, registros de las cuentas de inventario, reportes consolidados del inventario producido), difieren del caso hoy sometido a discusión en esta causa, en la que la falta de pruebas y demostración por parte de la empresa, no ha permitido al Tribunal tener por desvirtuada o justificada las diferencias.- Por todo lo expuesto, se confirma la glosa levantada por la Administración Tributaria y ratificada en la resolución impugnadaº. (el subrayado es de esta Sala).

6.8.2 De lo expuesto consta como hecho probado lo siguiente: i) Que el actor en su demanda ha manifestado que existieron diferentes tipos de situaciones que originaron que los bienes sean vendidos con precios menores al costo, tales como: productos fabricados que tienen diferentes calidades, productos con defectos de fabricación o deterioro, productos ligados a tendencias de diseño y arquitectónicas; ii) Que sobre la diversa calidad de los productos que originan las ventas a precios inferiores al costo, no se ha justificado dentro de este proceso judicial la existencia de políticas de selección de productos, o los lineamientos con los parámetros definidos para reducir los precios de venta en esa situación; que la compañía no ha justificado o identificado, ni con el informe pericial ni a través de eventuales informes internos de las áreas pertinentes de la empresa, cuáles de las transacciones que fueron observadas por la Administración y que constan claramente detalladas en el Cuadro No. 36 del Acta de Determinación, fueron objeto de un precio de venta inferior a su costo en razón de las distintas calidades del producto; iii) Que sobre la otra situación que originaría ventas de productos a un precio inferior a su costo, tendencias de diseño y arquitectónicas, tampoco se

ha justificado en este proceso judicial a través de alguna política, informe, lineamiento o detalle, qué productos estuvieron dentro de estas circunstancias, con el fin de demostrar e identificar que efectivamente en base de todas esas políticas o lineamientos se vendió la mercadería (cuyas ventas fueron observadas por la Administración) a precios inferiores a su costo; iv) Que no se han adjuntado las políticas comerciales, lineamientos o informes que hubieran permitido sustentar sus afirmaciones; el perito de la parte actora tampoco ha adjuntado ese tipo de documentos en su informe y ni siquiera ha mencionado que los haya revisado o analizado, por lo que no se puede tener como justificada la glosa levantada por la administración por este concepto.

6.8.3 Partiendo de los hechos probados tenemos que en la especie la parte actora respecto a la diversa calidad de los productos que originan las ventas a precios inferiores al costo, no se ha demostrado la existencia de políticas de selección de productos, o los lineamientos con los parámetros definidos para reducir los precios de venta en esa situación; no se ha justificado o identificado, ni con el informe pericial ni a través de eventuales informes internos de las áreas pertinentes de la empresa, cuáles de las transacciones que fueron observadas por la Administración fueron objeto de un precio de venta inferior a su costo en razón de las distintas calidades del producto.

6.8.4 En lo referente a la otra situación que originaría ventas de productos a un precio inferior a su costo, tendencias de diseño y arquitectónicas, consta como hecho probado que tampoco se ha justificado a través de alguna política, informe, lineamiento o detalle, qué productos estuvieron dentro de estas circunstancias, con el fin de demostrar e identificar que efectivamente en base de todas esas políticas o lineamientos se vendió la mercadería a precios inferiores a su costo.

6.8.5 Consecuentemente esta Sala de casación, encuentra que la decisión a la que llegaron los jueces de instancia en esta glosa, obedece a la valoración de las pruebas practicadas en audiencia de juicio, concluyendo que no se llegó a demostrar, ni siquiera identificar, ni con el informe pericial ni a través de eventuales informes internos de las áreas pertinentes de la empresa, cuáles de las transacciones que fueron observadas por la Administración fueron

objeto de un precio de venta inferior a su costo en razón de las distintas calidades del producto y por tendencias de diseño y arquitectónicas; peor aún ha demostrado la existencia de políticas de selección de productos, o los lineamientos con los parámetros definidos para reducir los precios de venta en las situaciones mencionadas y por ende no se desvirtuó lo señalado por la Administración Tributaria en el acto impugnado.

6.8.6 Del análisis puntual contenido en el fallo recurrido, se puede constatar que no se encuentra en discusión el hecho económico o la naturaleza de las transacciones como para que se tengan que aplicar los arts. 4, 17 y 18 del Código Tributario; es decir, en el análisis de esta glosa, no existen hechos probados sobre los cuales proceda la aplicación de las normas reprochadas, por lo que se desecha el cargo.

6.9 Respecto al ªConsiderando 30, Cuadro No. 2 US$ 8.400,00; US$ 10.811,66; US$ 6.485,17 y US$ 3.896,38º; ªConsiderando 31, Cuadro No. 3 US$ 8.562,22; US$ 18.793,60; US$ 19.116,40; US$ 24.225,79 y US$ 23.489,43; US$ 5.365,00; ªConsiderando 32.3 Azuay Nuevo Milenio Anumil S.A US$ 16.000,00º; ªConsiderando 32.5 Hidrosa S.A. US$ 240.000,00º; ªConsiderando 33 diferencias Gordillo Ocampo Franklin Manuel, Calle Garcia Fredy Rigoberto, Transportes Pesados Limontrans, Guanuche Campoverde Netller Gi, Calderón Minga Silvio Gustavoº (acápite 7.13 de la sentencia)º; se argumenta que se incurre en el vicio de falta de aplicación de los art.17 del Código Tributario; y, 82 de la Constitución.

6.9.1 Al respecto el Tribunal de instancia en el considerando 7.13 en su parte pertinente (fojas 6590) señala lo siguiente:

ª7.13 (¼) Como consecuencia de todo lo ampliamente expuesto, la Sala da de baja las glosas que han sido objeto de análisis en este numeral del presente fallo; no obstante, se exceptúan de esta decisión de dar de baja las glosas, es decir, se confirman ciertos rubros concretos, debido a que en determinados casos, ciertas inconsistencias particulares observadas en su momento por la Administración Tributaria no han sido desvirtuadas en esta causa por la compañía accionante, lo cual se detalla y explica a continuación: i) Dentro del considerando 30 de la resolución impugnada, del Cuadro No. 2 (pág. 75, fs. 6117 y vta.), se confirman las

diferencias por los valores de USD 8.400,00; USD 10.811,66; USD 6.485,17 y USD 3.896,38; debido a que en algunos casos los documentos de soporte (guías de remisión) se encuentran ilegibles, y en otros, se trata de servicios prestados en el año 2014, es decir, diferente al ejercicio auditado. ii) Dentro del considerando 31 de la resolución impugnada, del Cuadro No. 3 (pág. 91 a 99, fs. 6125 a 6129), se confirman las diferencias por todos los registros que constan en las páginas 91 y 92, hasta el monto de USD 8.562,22 de la página 93; se confirman también los montos de USD 18.793,60; USD 19.116,40; USD 24.225,79 y USD 23.489,43 de la página 94; así como también se confirma el valor de USD 5.365,00 que consta en la página 97; debido a que en algunos casos los documentos de soporte (guías de remisión) se encuentran ilegibles, en otros, la información tienen inconsistencias en los valores, y otro caso tiene relación con el año 2014, diferente al ejercicio auditado. iii) Dentro del considerando 32.3 de la resolución impugnada, se confirma la diferencia levantada por las transacciones con la empresa Azuay Nuevo Milenio Anumil S.A., por cuanto no se han desvirtuado en este proceso judicial (con las pruebas producidas) las razones por las que se levantó la glosa; ya que por un lado en la demanda se alega que los valores glosados tenían que ver con una capacitación impartida en las instalaciones de Anumil, sin embargo, no se han desvirtuado las inconsistencias relacionadas con las fechas no coincidentes de los eventos descritos en las facturas vs., los documentos de respaldo de la capacitación; y por otro lado, la parte accionante no ha desvirtuado, en relación a la publicidad, las observaciones realizadas por la autoridad tributaria en el sentido de que el contrato de publicidad permitía no solamente a Graiman el uso de espacios publicitarios, de esta forma, en esta causa la actora no ha demostrado que los valores glosados tuvieron que ver con publicidad únicamente de Graiman. iv) Dentro del considerando 32.5 de la resolución impugnada, se confirma la diferencia levantada por las transacciones con la empresa Hidrosa S.A., por cuanto no se han desvirtuado en este proceso judicial (con las pruebas aportadas) las razones por las que se levantó la glosa; ya que por un lado en la demanda se alega que se trataría de servicios logísticos y de administración de bodegas, mientras que en el contrato celebrado entre la referida empresa y Graiman, no se establece nada sobre esos temas sino por el contrario las cláusulas se refieren a una consignación de mercadería, siendo Hidrosa quien solicitará y recibirá los productos en consignación de acuerdo a sus propias necesidades de mercado, para luego emitir las facturas por las ventas que realice a distribuidores o clientes directos. v) Dentro del considerando 33 de la resolución impugnada, se confirman las diferencias

levantadas relacionadas con los proveedores GORDILLO OCAMPO FRANKLIN MANUEL, CALLE GARCIA FREDY RIGOBERTO, TRANSPORTES PESADOS LIMONTRANS, GUANUCHE CAMPOVERDE NETLLER GI, CALDERON MINGA SILVIO GUSTAVO (detallados en la parte final de la página 430 del acta de determinación, fs. 6361 vta.) debido a que los documentos de soporte (guías de remisión) se encuentran ilegibles o los documentos tienen el nombre de un proveedor diferente al contribuyente fiscalizado. vi) Dentro del considerando 35 de la resolución impugnada, se deja constancia que se confirma la diferencia levantada por los servicios del proveedor JAYO FLORES JUAN CARLOS, debido a que en la demanda (fs. 6058) nada se ha dicho en relación a este concepto, y sobre todo porque según se desprende del Acta de determinación (fs. 6372 vta. y 6373) este monto fue aceptado por la compañía Graiman dentro de los reparos al acta borrador como parte de las glosas precisamente aceptadas de forma expresaº. (el subrayado es de esta Sala).

6.9.2 De lo expuesto se determina que la decisión que tomó el Tribunal de instancia, obedece a la valoración de las pruebas practicadas en audiencia de juicio, concluyendo que los documentos de soporte (guías de remisión) se encuentran ilegibles, y en otros, se trata de servicios prestados en el año 2014, es decir, diferente al ejercicio auditado, en otros casos la información tienen inconsistencias en los valores, y otro caso tiene relación con el año 2014, diferente al ejercicio auditado. Que en la demanda se alega que los valores glosados tenían que ver con una capacitación impartida en las instalaciones de Anumil, sin embargo, no se han desvirtuado las inconsistencias relacionadas con las fechas no coincidentes de los eventos descritos en las facturas versus los documentos de respaldo de la capacitación; y no ha desvirtuado, en relación a la publicidad, las observaciones realizadas por la autoridad tributaria en el sentido de que el contrato de publicidad permitía no solamente a Graiman el uso de espacios publicitarios. Sobre la diferencia levantada por las transacciones con la empresa Hidrosa S.A., que en la demanda se alega que se trataría de servicios logísticos y de administración de bodegas, mientras que en el contrato celebrado entre la referida empresa y Graiman, no se establece nada sobre esos temas sino por el contrario las cláusulas se refieren a una consignación de mercadería, siendo Hidrosa quien solicitará y recibirá los productos en consignación de acuerdo a sus propias necesidades de mercado, para luego emitir las facturas por las ventas que realice a distribuidores o clientes directos. Sobre las diferencias levantadas relacionadas con los proveedores GORDILLO OCAMPO FRANKLIN MANUEL, CALLE

GARCIA FREDY RIGOBERTO, TRANSPORTES PESADOS LIMONTRANS, GUANUCHE CAMPOVERDE NETLLER GI, CALDERON MINGA SILVIO GUSTAVO los documentos de soporte (guías de remisión) se encuentran ilegibles o los documentos tienen el nombre de un proveedor diferente al contribuyente fiscalizado. Sobre diferencia levantada por los servicios del proveedor JAYO FLORES JUAN CARLOS, debido a que en la demanda nada se ha dicho en relación a este concepto, y sobre todo porque según se desprende del Acta de determinación este monto fue aceptado por la compañía Graiman dentro de los reparos al acta borrador como parte de las glosas precisamente aceptadas de forma expresa.

6.9.3 Del análisis puntual contenido en el fallo recurrido, se puede constatar que no se encuentra en discusión el hecho económico o la naturaleza de las transacciones como para que se tengan que aplicar los arts. 17 del Código Tributario; y 82 de la Constitución; es decir, en el análisis de las diferencia señaladas, no existen hechos probados sobre los cuales proceda la aplicación de las normas reprochadas.

6.10 En lo referente a la Glosa sobre ª Crédito Tributario de Años Anteriores (Numeral 3.17.3.2 del Acta de Determinación No. 01201924902755503. Considerando 36 de la Resolución No. 101012020RREC046378)º. (Acápite 7.14 de la sentencia)º, se argumenta errónea interpretación del art. 82 del Código Tributario.

6.10.1 En virtud de que el vicio denunciado es el de errónea interpretación del art. 82 del Código Tributario es pertinente detallar lo que señala el Tribunal al respecto:

ª 7.14 Crédito Tributario de Años Anteriores (Numeral 3.17.3.2 del Acta de Determinación No. 01201924902755503. Considerando 36 de la Resolución No. 101012020RREC046378).- (¼). El Tribunal realiza el siguiente análisis.- En el numeral 3.17.3.2 denominado ª Crédito Tributario de Años Anterioresº, del Acta de Determinación No. 01201924902755503 (fs. 6397 y vta.) emitida por concepto de Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2015, se explica que el sujeto pasivo en su declaración sustitutiva de Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2014, registró un saldo a favor de USD 102.547,15, el cual posteriormente lo trasladó a la

casilla 861 ª Crédito Tributario de Años Anteriores º de la declaración sustitutiva de Impuesto a la Renta del ejercicio 2015.- Se manifiesta que respecto al Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2014, la Administración ejerció su facultad determinadora, a través de la cual, luego de considerarse el saldo a favor del contribuyente, tanto de retenciones en la fuente como de impuesto a la salida de divisas, se estableció un Impuesto a Pagar de USD 154.824,59; y durante el reclamo administrativo contra esa Acta de Determinación, igualmente luego de tomarse en cuenta el saldo a favor del contribuyente, tanto de retenciones en la fuente como de ISD, se estableció un Impuesto a Pagar de USD 102.465,70; por lo que conforme el Art. 82 del Código Tributario, se consideró lo determinado por el sujeto activo en aquel proceso de determinación del 2014, y en consecuencia para el 2015 no existe crédito tributario de años anteriores.- Por su parte, en el numeral 36 de la resolución impugnada No. 101012020RREC046378, se expresa que la legitimidad del acto administrativo está condicionada a que se cumplan los requisitos dispuestos en el Art. 99 del Código Orgánico Administrativo, elementos que no fueron desatendidos durante el proceso y emisión del Acta de Determinación de Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2014, modificada mediante la resolución que atendió el reclamo administrativo; por lo que, en igual forma, se indica que al haberse determinado en el 2014 un Impuesto a pagar de USD 102.465,70, para el 2015 no existía crédito tributario de años anteriores; siendo válido que se haya considerado el acto de determinación del 2014, por estar dotado de la presunción de legitimidad.- Para resolver este punto de la controversia, el Tribunal considera: El inciso primero del Art. 82 del Código Tributario establece que ª Presunción del acto administrativo.- Los actos administrativos tributarios gozarán de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad y están llamados a cumplirse; pero serán ejecutivos, desde que se encuentren firmes o se hallen ejecutoriados.º, lo que significa que nuestra legislación protege a los actos administrativos tributarios a través de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad, considerándolos como ejecutivos únicamente cuando se encuentren firmes o ejecutoriados.- De esto se infiere entonces que, según nuestra normativa, la presunción de legitimidad es una característica propia o inmanente de todo acto administrativo tributario, y consiste en la suposición de que el acto fue emitido conforme a derecho, es decir, ciñéndose estrictamente a lo que establecen las disposiciones legales aplicables al caso, o según las palabras del tratadista Roberto Dromi, la presunción de legitimidad ª Es la suposición de que el acto administrativo fue emitido conforme a derecho dictado en armonía con el ordenamiento jurídico. Es una resultante de la

juridicidad con que se mueve la actividad estatal. La legalidad justifica y avala la validez de los actos administrativo: por eso crea la presunción de que son legales, se los presume válidos y que respetan las normas que regulan su producción.º [José Roberto Dromi, Derecho Administrativo, Buenos Aires, Editorial Ciudad Argentina, 4ã Ed, 1995, p. 225].- Sobre el tema en discusión, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, en el fallo emitido dentro del Recurso de Casación No. 17751-2016-0350, se ha pronunciado en el sentido que ª¼ es claro que la presunción de ejecutoriedad del acto tributario permite a la administración tributaria hacer uso de su facultad recaudadora a través de los procedimientos de ejecución, mientras que la presunción de legitimidad de los actos administrativos tributarios otorga a ellos la característica de encontrarse conforme a los hechos y al Derecho¼ º.- Dentro de este contexto, es necesario tener en cuenta que aparte de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad, el propio inciso primero Art. 82 del Código Tributario, condiciona a que los actos administrativos sean considerados como ejecutivos, desde que se encuentren firmes o se hallen ejecutoriados, por tal razón es que la norma, luego de otorgar las referidas presunciones a los actos administrativos tributarios, utiliza la conjunción adversativa ª peroº, lo que produce una contraposición con la proposición anterior, es decir, dichos actos gozan de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad, ª¼ pero serán ejecutivos, desde que se encuentren firmes o se hallen ejecutoriados.º, lo que significa que aunque gocen de la presunción de legitimidad y ejecutoriedad, tales actos únicamente podrán ejecutarse cuando se encuentren firmes o ejecutoriados; en otras palabras, si los actos no son ejecutivos, no pueden servir de sustento legal para que la administración ejerza acciones de cobro, pero, al gozar de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad, sí están llamados a cumplirse.- En el caso que se analiza, la compañía accionante no ha anunciado ni actuado ninguna prueba con el fin de demostrar que la Administración Tributaria desconoció el crédito tributario de ejercicios económicos anteriores (registrado en la declaración del 2015), en base a actos administrativos cuya legitimidad se encontraba discutiendo en sede judicial; sin embargo, tal situación resulta no ser un hecho controvertido, debido a que tanto en el Acta de Determinación No. 01201924902755503 como en la Resolución impugnada No. 101012020RREC046378 que atendió el reclamo, en relación a la fiscalización del ejercicio fiscal 2014 que según el contribuyente todavía no tiene un pronunciamiento judicial en firme, se manifiesta que no existe norma expresa que disponga como efecto supletorio de la impugnación la suspensión de la facultad determinadora, y que lo pretendido por el sujeto

pasivo implicaría que tal facultad de la Administración quede suspendida hasta que exista un pronunciamiento vía judicial (fs. 6141 vta. y 6397 vta.); de lo que se desprende que el Acta de Determinación que constituye el antecedente del acto impugnado en este proceso judicial, efectivamente se basó en actos administrativos que se encontraban impugnados en sede judicial, los que si bien no son ejecutivos y por lo mismo no pueden servir para que la autoridad tributaria ejerza su acción de cobro; sin embargo, al gozar de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad, bien podían servir de base para la emisión del Acta de Determinación No. 01201924902755503, ya que, al tratarse de actos administrativos anteriores, en contra de los cuales no hay evidencia de que exista una sentencia definitiva que declare su nulidad o ilegalidad, están llamados a cumplirse por mandato legal; bien entendido que al tratarse de una presunción legal, admite prueba en contrario, correspondiendo al sujeto pasivo la carga de la prueba de la eventual ilegitimidad del acto.- De forma complementaria a lo analizado, vale resaltar que la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, en la sentencia del Recurso de Casación No. 394-2013, donde se analiza un caso similar, ha dejado sentado que ª¼ De igual manera se aprecia, que a criterio de la Sala juzgadora se requiere que el acto administrativo se encuentre firme, ejecutoriado y ratificado en sentencia para que aquel pueda ser usado por la Administración Tributaria y así hacer efectiva la reconsideración de la base imponible de IVA año 2008, apreciación subjetiva que crea un universo jurídico diverso, en relación a la objetividad y estructura jurídica de la gestión tributaria como de las actuaciones propias y válidas del ente administrativo hasta que las mismas sean dadas de baja en sentencia. En torno a todo lo efectuado se ha constatado la falta de aplicación del juzgador de instancia al desconocer las presunciones de legitimidad del acta de determinación N° 0920110100289 y al establecer que dicho acto no podía incidir o servir como fundamento para la reconsideración de la base imponible de IVA del 2008, si su antecedente estaba impugnado judicialmente; afirmación que por sobre todas luces es injusta y carece de equidad al momento de declarar el derecho, el cual debe entre otras cosas aplicarse aunque la ley parezca severa¼º.- En virtud de este análisis, este Tribunal concluye que, partiendo de la presunción de legitimidad de los actos administrativos tributarios, es legal que la autoridad tributaria haya fundamentado su acto de determinación en otros actos administrativos aunque se encuentren impugnados en sede judicial; por lo tanto, se rechazan los argumentos de la parte accionante sobre este temaº. (el subrayado es de esta Sala de casación).

6.10.2 En virtud de lo expuesto consta como hecho no controvertido: i) Que el Acta de Determinación No. 01201924902755503 como en la Resolución impugnada No. 101012020RREC046378 que atendió el reclamo, en relación a la fiscalización del ejercicio fiscal 2014, fueron impugnados y todavía no tiene un pronunciamiento judicial en firme.

6.10.3 Es pertinente señalar que si bien los actos administrativos tributarios gozan de presunción de legalidad y ejecutoriedad conforme lo dispone el art. 82 del Código Tributario, dichos actos si admiten prueba en contrario; así también lo ha manifestado el doctor José Vicente Troya, al señalar lo siguiente: ª Los actos administrativos tributarios gozan de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad. Ello significa que mientras no se demuestre lo contrario se los tiene por conformes con las normas y con los hechos con los que guardan relación. Estas presunciones pueden desvirtuarse en base a reclamaciones y recursos administrativos propuestos por los interesados, e inclusive mediante acciones de impugnación propuestas ante los jueces tributarios, o mediante recursos de casación y revisión incoados ante la Sala Especializada de la Corte Nacional de Justiciaº. (José Vicente Troya Jaramillo; Manual de Derecho Tributario; Corporación de Estudios y Publicaciones; Quito 2014, página 222).

6.10.4 La Sala de instancia en la glosa en análisis determina que el: ª Tribunal concluye que, partiendo de la presunción de legitimidad de los actos administrativos tributarios, es legal que la autoridad tributaria haya fundamentado su acto de determinación en otros actos administrativos aunque se encuentren impugnados en sede judicialº.

6.10.5 En la especie consta como hecho no controvertido que la propia Administración Tributaria ha aceptado que el Acta de Determinación No. 01201924902755503 como en la Resolución impugnada No. 101012020RREC046378 que atendió el reclamo, en relación a la fiscalización del ejercicio fiscal 2014, fueron impugnados y todavía no tiene un pronunciamiento judicial en firme; es decir se encuentran impugnados en sede judicial; por lo tanto no podían tomarse como ciertos y válidos los valores determinados en el ejercicio 2014 por encontrarse judicializados.

Si bien la Administración Tributaria y el Tribunal de instancia señalan que sí podía hacerlo por encontrarse los actos firmes y ejecutoriados, cabe advertir que la ejecutividad de un acto

se da cuando el acto está firme y ejecutoriado, bajo los términos del propio Código Tributario y, su validez, por otro lado, se encuentra en tela de duda cuando éste ha sido impugnado, en este caso, en vía judicial; sin embargo la impugnación como tal, no significa que el acto administrativo no se encuentre firme o ejecutoriado en los términos del Código Tributario, sino, que su validez se encuentra cuestionada, por lo que no pueden darse por ciertas las conclusiones contenidas en el acto impugnado (Acta de Determinación No. 01201924902755503 como en la Resolución impugnada No. 101012020RREC046378 que atendió el reclamo, en relación a la fiscalización del ejercicio fiscal 2014) hasta su resolución.

Nótese que el art. 82, del Código Tributario se refiere a la presunción de legitimidad y ejecutoriedad, que están llamados a cumplirse cuando adquieren firmeza y ejecutoriedad en los términos del Código Tributario, pero ello de ninguna manera significa que su contenido no pueda ser revisado en sede judicial como en este caso.

6.10.6 Por lo expuesto se determina que se configura la errónea interpretación del art. 82 del Código Tributario, ya que no podían tomarse como ciertos y válidos, los valores determinados en el ejercicio 2014 por encontrarse judicializados, para efectos exclusivos de la determinación de crédito tributario de años anteriores, ya que lo contrario no sólo evidencia vulneración a la seguridad jurídica, sino que ha generado indefensión.

6.10.7 En virtud de lo expuesto por configurarse la errónea interpretación del art. 82 del Código Tributario, por parte del Tribunal de instancia que concluye que, partiendo de la presunción de legitimidad de los actos administrativos tributarios, es legal que la autoridad tributaria haya fundamentado su acto de determinación en otros actos administrativos aunque se encuentren impugnados en sede judicial; se dispone la baja de la glosa ª Crédito Tributario de Años Anteriores (Numeral 3.17.3.2 del Acta de Determinación No. 01201924902755503. Considerando 36 de la Resolución No. 101012020RREC046378)º; en virtud de que la Autoridad Tributaria fundamentó su acto de determinación en otros actos administrativos que se encuentren impugnados en sede judicial.

7. Decisión

7.1. Este Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional

de Justicia, Administrando justicia, en nombre del pueblo soberano del Ecuador, y por autoridad de la Constitución y las leyes de la República, resuelve:

7.2. Casar parcialmente la sentencia de 15 de junio del 2022 a las 16h39, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Cuenca, provincia del Azuay, dentro del juicio No. 01501-2021-00001, y se dispone la baja de la glosa ª Crédito Tributario de Años Anteriores (Numeral 3.17.3.2 del Acta de Determinación No. 01201924902755503. Considerando 36 de la Resolución No. 101012020RREC046378)º.

7.3. En virtud de que las partes recurrentes no han rendido la caución dispuesta en el art. 271 del COGEP; no existe caución sobre la que debamos pronunciarnos.

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

7.5. Sin costas.

7.6 Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen

Resolución de fácil comprensión

Se casa parcialmente la sentencia al configurarse la errónea interpretación del art.82 del Código Tributario al amparo del caso 5 del art. 268 del COGEP, en virtud de lo cual se dispone la baja de la glosa ª Crédito Tributario de Años Anteriores (Numeral 3.17.3.2 del Acta de Determinación No. 01201924902755503. Considerando 36 de la Resolución No. 101012020RREC046378)º.

JARAMILLO LUZURIAGA TANIA CATALINA
CONJUEZA NACIONAL (PONENTE)

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL

JOSE DIONICIO SUING NAGUA
JUEZ NACIONAL

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

FUNCIÓN JUDICIAL

Juicio No. 17510-2016-00158 RESOLUCION 886-2025 280167901-DFE

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

AUTOR/A: GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, viernes 19 de diciembre del 2025, las 09h11. VISTOS: El Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformado por la Dra. Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional y los doctores Diego Patricio Gordillo Cevallos y Gustavo Adolfo Durango Vela (ponente), Jueces Nacionales encargados, dictan la siguiente sentencia de casación dentro de la causa No. 17510-2016-00158.

1.- Antecedentes procesales

1.1. El señor Fredy Zambrano Rojas, en calidad de apoderado de la compañía ABBOTT LABORATORIOS DEL ECUADOR CIA. LTDA., presenta acción de impugnación en contra de la resolución No. SENAE-DGN-2016-0288-RE de 4 de abril de 2016, que resuelve negar el reclamo administrativo propuesto en contra de la determinación del control posterior No. DNI-DAI-RECT-2015-0055, efectuada a varias importaciones.

1.2. En el caso puesto en nuestro conocimiento, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, señaló que la litis se contrae a: ª establecer la validez y legalidad de la resolución No. SENAE-DGN-2016-0288-RE de 4 de abril de 2016, así como de su antecedente la Determinación de Control Posterior No. DNI-RECT-2015-0055.º

1.3. Mediante sentencia de 23 de septiembre de 2020 a las 16h12, el Tribunal de instancia resuelve ª aceptar la demanda presentada por el señor Fredy Zambrano Rojas, en calidad de apoderado de la compañía ABBOTT LABORATORIOS DEL ECUADOR CIA. LTDA. y, en consecuencia, declaramos la invalidez de la resolución No. DNI-DAI-RECT-2015-0055 de 4 de abril de 2016, al haber operado la caducidad de la facultad determinadora de la autoridad aduanera.º (sic).

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

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

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

1.4. El Abg. Luis Fernando Sancho Loor, procurador fiscal de la Directora General del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (SENAE en lo posterior), interpone recurso de casación (fs. 2076 a 2082), el cual, por ser oportuno fue concedido por el Tribunal de instancia en auto de 23 de octubre de 2020, y se dispuso se remita el proceso a la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.

1.5. Mediante auto de 30 de junio de 2021, las 10h19, el Conjuez Nacional Marco Aurelio Tobar admitió el recurso de casación planteado por el SENAE recurrente respecto de la causal primera del art. 3 de la Ley de Casación, por los vicios de falta de aplicación del art. 145 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones (COPCI en lo posterior) y, aplicación indebida del art. 53 de la Ley Orgánica de Aduanas (LOA en lo posterior).

1.6. Del expediente de casación se tiene constancia que, el 2 de octubre de 2025, se efectuó la audiencia de estrados solicitada por ABBOTT LABORATORIOS DEL ECUADOR CÍA. LTDA.

2.- Competencia

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

2.2. En virtud del sorteo de la causa realizado el 20 de junio del 2022, a las 15h50, se radicó la competencia en la Sala integrada por los doctores Rosana Morales Ordóñez, José Suing Nagua (Jueces Nacionales) y Gustavo Durango Vela (Juez Nacional Encargado y Ponente). Mediante Resolución Nro. 003-2021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificando la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Dionicio Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; además, con

Resolución Nro. 008-20221, de 28 de enero de 2021 el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional.

2.3. El Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2, de 5 de febrero del 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los Doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua. Mediante oficio No. 635-SG-CNJ, la Doctora Paulina Aguirre Suárez, Presidenta de la Corte Nacional de Justicia llama al Doctor Gustavo Durango Vela para que asuma el despacho de la Sala Contencioso Tributaria, en reemplazo de la Doctora Ana María Crespo Santos, ratificado mediante oficio No. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero de 2021, suscrito por el Doctor Iván Saquicela Rodas, Presidente de la Corte Nacional de Justicia y avalado con Acción de Personal No. 166-UATH-2021-NB de 19 de febrero de 2021.

2.5. En virtud del sorteo de 1 de julio de 2024, 14h00, mediante oficio No. 1040-SG-CNJ-MMV-2024 de 1 de julio de 2024, suscrito por el doctor José Suing Nagua quien al haber sido designado presidente (E) de la Corte Nacional de Justicia, llama a asumir el despacho como Juez de la Sala de lo Contencioso Tributario al doctor Diego Patricio Gordillo Cevallos, con los mismos deberes y atribuciones que el titular.

3.- Validez procesal

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

4.- Fundamentación del recurso de casación

4.1. El procurador judicial del SENAE, en el escrito de casación sostiene que, en la sentencia se ha incurrido en la causal primera del art. 3 de la Ley de Casación por el vicio de aplicación indebida del art. 53 de la LOA y falta de aplicación del art. 145 del COPCI, en base a los siguientes fundamentos:

4.1.1. En cuanto al primer vicio denunciado por la aplicación indebida de norma sustantiva señala que, el Tribunal al aceptar su aplicación, descuida la vigencia de la ley en el tiempo, lo que resulta trascendental, ya que el tema de la caducidad no es una figura jurídica que pueda desatender los efectos de una ley posterior (arts. 6 y 7 del Código Civil) y en este caso los jueces no las observan.

4.1.2. Bajo el análisis hecho por el juzgador únicamente se determina el tema del transcurso de los 3 años a partir del actuar del contribuyente y señala, equivocadamente que, debió aplicarse el art. 53 de la LOA, sin embargo, no se hace un análisis del efecto inmediato de la ley, no se analiza el tema de la retroactividad en debida forma. El COPCI (R.O. de 29 de diciembre de 2010) modificó el plazo de prescripción y lo amplió con el art. 145 a 5 años desde la fecha en que fueron canceladas; por tanto, ha aplicado indebidamente el art. 53 de la LOA al dar de baja la determinación por considerarla ilegítima y extemporánea.

4.1.3. Refiere que, la llamada extemporaneidad por parte del Tribunal, en materia tributaria se la denomina prescripción liberatoria, por tanto, le permite al sujeto pasivo extinguir la obligación tributaria. Sin embargo, de acuerdo a la argumentación expuesta, existe la incertidumbre de si el administrado puede sostener que se le está vulnerando un derecho al utilizarse retroactivamente la ley, pues era una mera expectativa, que no constituye derecho alguno a su favor, por ostentar la administración aduanera, a la fecha del control posterior una facultad totalmente legítima.

4.1.4. Alega que, ª no puede ser concebible que se aplique el artículo que invalida de forma parcial el acto administrativo si, la sentencia no cuenta con ejercicio hermenéutico adecuado que le permita hacer una correcta subsunción de los hechos probados con la norma a aplicarse, esta ausencia en la revisión normativa produce una aplicación indebida de la norma que es sustento de la decisión emitida de forma parcial. Si el A quo hubiese aplicado el art. 145 del COPCI, la decisión de la causa hubiera sido justamente ratificando en su totalidad el acto administrativo impugnado. Con lo que, queda por demás evidenciada la trascendencia en la identificación del vicio en la sentenciaº.

4.1.5. Con base a lo expuesto, señala que es importante indicar que, la sentencia de instancia

no aplica de forma debida el artículo 53 de la LOA, por tanto no se han examinado las fechas de expedición del COPCI, el efecto legal de esta ley posterior sobre la extinción de los derechos reales y su prevalencia en el tiempo, de lo cual nada se dice en el fallo que hoy se recurre, he aquí, la verificación del yerro demostrado en la sentencia que se recurre, que no es sino, la aplicación indebida del artículo 53 de la Ley Orgánica de Aduanas.

4.1.6. Sobre éste yerro, el recurrente concluye que: ª para que la proposición jurídica por la aplicación indebida de norma material sea completa, como norma impertinente aplicada en la sentencia, hay que invocar la norma pertinente que debía ser aplicada, desarrollada bajo el vicio de falta de aplicación, el cual se desarrolla a continuaciónº:

4.2. Sobre la falta de aplicación del art. 145 del COPCI, nos corresponde, dice, aterrizar los elementos que respaldan este vicio y luego de transcribir su contenido, manifiesta que, en sentencia se habla de la facultad que actualmente tiene la aduana, más no se indica desde qué año se encuentra vigente esa facultad determinadora, desconociendo la temporalidad y su aplicación en el tiempo, este yerro se identifica en la sentencia por tanto las importaciones y su verificación fueron aceptadas, estas declaraciones estuvieron bajo el imperio de la Ley vigente en el año 2010 (es decir el COPCI), en derecho público nada es discrecional sino por el contrario totalmente reglado; en ese sentido, se entiende que la verificación y determinación (derecho real del SENAE) de las importaciones tuvo una transición de temporalidad y una prevalencia de sus disposiciones con la ley posterior.

4.2.1. Continúa señalando que, la inobservancia del art. 145 del COPCI, es sin duda una infracción que ha llevado al Tribunal de instancia, a aplicar indebidamente un plazo que ya no estaba vigente para las declaraciones del año 2010, consecuentemente era una norma ya derogada y de la cual existe una extensión en el plazo más no su extinción. A renglón seguido, establece que, el COPCI modificó el plazo de prescripción de la obligación tributaria aduanera, ya no es el plazo de 3 años previstos en el art. 53 de la derogada LOA sino que lo amplió a 5 años, el art. 145 del COPCI contados a partir de la fecha del pago de los tributos.

4.2.2. La falta de aplicación del art. 145 del COPCI, está atado a la norma contenida en el art. 7.6 del Código Civil que señala que las expectativas de una persona determinada no deben ser

consideradas como derechos oponibles a terceros puesto que la situación jurídica que los constituye no se ha configurado jurídicamente. Sobre esta norma en particular se puede interpretar que no existe derecho para ninguna persona a reclamar como suyo lo que era una mera expectativa. En la sentencia recurrida al aplicarse indebidamente el plazo de 3 años contemplado en el art. 53 de la LOA, se ha reconocido erróneamente una situación jurídica como derecho para alegar la caducidad y que según el Código Civil y el análisis expuesto corresponde a una mera expectativa.

4.2.3. En este punto trae a consideración como caso similar la sentencia Nro. 09504-2014-0137 dictada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario No. 2 con sede en Guayaquil, en la que se dijo: "¼ Si el contribuyente no podía alegar caducidad el inicio de la vigencia de la nueva Ley, es porque el contribuyente no tenía una situación jurídica consolidada, o dicho de otra manera, no se había extinguido la facultad de la administración para determinar. Como consecuencia de ello, la administración podía efectuar determinaciones en función de los plazos señalados en la nueva ley, lo que en efecto ocurrió; por lo que no ha operado la caducidad... "

4.2.4. El recurrente señala que, de la abstracción pertinente del pronunciamiento anotado, encontramos que el criterio de la Dra. Rosana Morales tiene una misma línea respecto de la caducidad al sostener: ª(...) aceptando que al hablar de caducidad debemos referirnos a la suspensión, puedo decir que esta determina la paralización o detención del plazo, y a diferencia de la interrupción, no puede borrar el tiempo transcurrido antes de la paralización, de manera que al reanudarse se conserve y es tenido en cuenta el tiempo de caducidad ya transcurrido. Es decir, el tiempo posterior a la suspensión se suma con el anterior a efectos de completar el plazo determinado en la ley¼ º

4.2.5. Manifiesta que, bajo ese orden de argumentos es como se han expresado decisiones tomadas mediante sentencias dictadas dentro de los juicios Nro. 09504-2014- 0137; 09501-2015-0008; y 09504-2013-0126 por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario No. 2 con sede en Guayaquil, en estos fallos judiciales se delibera que el cambio de términos para que opere la caducidad de la administración aduanera y pueda ejercer verificaciones de las declaraciones aduaneras es decir, de 3 a 5 años, el Tribunal estableció unánimemente que no

existió retroactividad al aplicar el art. 145 del COPCI, puesto que, según señaló, no se estaría afectando una situación jurídica consolidada, la cual no se produjo, puesto que a la entrada en vigencia del COPCI (29 de diciembre de 2010, conforme al último precepto del Código), habían transcurrido menos de 3 años desde la fecha de las declaraciones aduaneras, y por tanto, en el momento de transición (derogatoria de ley anterior y entrada en vigencia de la nueva norma), no había operado la caducidad.

4.2.6. Finalmente, señala que, una vez que entró en vigencia el COPCI, para que opere la caducidad faltaba por transcurrir el tiempo para que se completen los 5 años señalados en el art. 145 de dicho cuerpo legal, habiéndose interrumpido la prescripción por la notificación de la orden de verificación y posteriormente habiéndose notificado el acto administrativo impugnado, con lo que se evitó que opere la caducidad. Por lo que solicita se case la sentencia subida en grado.

4.3. Contestación al recurso de casación por la parte actora.- ABBOT LABORATORIOS DEL ECUADOR CIA. LTDA., dentro del término concedido por el Conjuez Nacional, da contestación al recurso admitido, de la siguiente manera:

4.3.1. El SENAE ha interpuesto un recurso de casación el cual en nuestro criterio contiene varios errores y contradicciones que lo invalidan; entre ellos, el SENAE asegura que en la sentencia habría una supuesta aplicación indebida del art. 53 de la LOA; sin embargo, el Tribunal necesariamente debió aplicar dicha norma en la sentencia, pues formó parte de las alegaciones propuestas y analizadas por las partes. El recurso de casación debió referirse a una supuesta interpretación incorrecta de la norma, más no puede cuestionar que forme parte de la sentencia una norma (art. 53 de la LOA) que estuvo mencionada por las partes procesales en el transcurso de la litis.

4.3.2. Advierte que, lo mismo sucede con la supuesta falta de aplicación del art. 145 del COPCI, pues, si se analiza la sentencia, se puede observar que el Tribunal sí aplica dicha norma, más le da una interpretación y alcance diferente al que pretende el SENAE. Lo que, en todo caso, no significa que habría una supuesta falta de aplicación, como erróneamente sustenta en su recurso el SENAE. Por lo que la mención que efectúa en el recurso (pp.6) que

en la sentencia no se habrían explicado con fundamentos las razones de la aplicación del art. 53, esto es falso, pues la sentencia explica con suficiente detalle las razones para la pertinencia del art. 53 de la LOA.

4.3.3. También señala que, si bien, en el recurso (pp. 2) se deja en claro que las normas infringidas serían los arts. 53 de la LOA y 145 del COPCI, en la pp. 6 del recurso se menciona que habría además una falta de aplicación del art. 7 numeral 9 del Código Civil, lo que deriva en una incongruencia del recurso. Además, cabe anotar que dicho artículo se refiere a los derechos reales adquiridos, norma absolutamente impertinente en este caso, pues según el art.. 595 del Código Civil son derechos reales los que se tienen sobre una cosa sin respecto a una determinada persona, como herencia, dominio, usufructo, prenda, uso o habitación.

4.3.4. Afirma además que, el recurso se fundamenta con base en esta norma impertinente. Por ejemplo, en la página 7 se dice que la sentencia no se habría examinado "...el efecto legal de esta ley posterior sobre la extinción de los derechos reales y su prevalencia en el tiempo...". Así mismo, en la página 9, indica que "...se entiende que la verificación y determinación (derecho real del SENAE) de las importaciones tuvo una transición de temporalidad...". Errores que, por sí solo, invalida el recurso de casación que es netamente técnico.

4.3.5. De igual manera, expresa que, en el recurso se confunden repetidamente los términos ªprescripción de la obligación tributaria con ªcaducidadº de la facultad determinadora, hecho que, valga anotar, también se hace notar en la sentencia del tribunal con respecto a la contestación a la demanda. Por ejemplo, en la página 7, se sustenta el recurso indicando que ª... Ia llamada extemporaneidad por parte del Tribunal...le permite al sujeto pasivo extinguir la obligación tributaria.º

4.3.6. Indica que, en el recurso no menciona la relevancia de los supuestos fallos ni de qué forma cambiaría la sentencia si se casara en el sentido solicitado por el SENAE. Así, en la página 7, el recurso dice que ª...si el A quo hubiese aplicado el artículo 145 del COPCI, la decisión de la causa hubiera sido justamente ratificando en su totalidad el acto administrativo impugnado. Con lo que, queda por demás evidenciada la trascendencia en la identificación

del vicio en la sentencia.º

4.3.7. Señala que, el art. 145 del COPCI se refiere al plazo de caducidad de la facultad determinadora del SENAE y, más allá de la interpretación que da el Tribunal, no se puede decir desde ningún punto de vista que si se "hubiese aplicado" dicho artículo, la consecuencia sería la "ratificación en su totalidad del acto administrativo impugnado", toda vez que la litis se trabó sobre varios temas adicionales como son la motivación del acto administrativo, la existencia de consultas de aforo, la clasificación arancelaria del producto, etc., que deberían resolverse por parte del Tribunal aún en el supuesto no consentido de que la Corte de Casación dijera que no se extinguió la facultad determinadora. Por lo tanto, el recurso no ha fundamentado adecuadamente la supuesta trascendencia de las violaciones detectadas.

4.3.8. En la página 8 se fundamenta el recurso en la falta de aplicación de tres fallos del Tribunal Contencioso Tributario de Guayaquil, sin considerar que la falta de aplicación de estos fallos no constituye una causal de casación. El SENAE en el recurso considera erróneamente que el COPCI entró en vigencia en el año 2010. Así, al analizar el año de las importaciones, que ocurrió en el año 2010, el SENAE dice que "...estas declaraciones estuvieron bajo el imperio de la ley vigente en el año 2010 (es decir, el COPCI)...". No toma en cuenta el SENAE que el COPCI se expidió el 29 de diciembre del año 2010. Por lo tanto, entró en vigencia en enero del 2011.

4.3.9. Concluye esta parte, señalando que, en el escrito de casación se efectúan citas de criterios supuestamente atribuidos a jueces de la Corte Nacional, sin mencionar su fuente, los que además no sustentan el tema sujeto a análisis en la sentencia. Considera el casacionista, que es interesante observar cómo el SENAE fundamenta su recurso en fallos del Tribunal Contencioso Tributario de Guayaquil, sin tomar en cuenta que la Corte Nacional de Justicia ya ha resuelto temas similares como el que ahora nos ocupa, alegación que la efectúa, con los recursos de casación Nos. 368-2009 (ROEE No. 261, 12 de marzo del 2012), 188-2009 (ROE No. 411,14 de marzo de 2003).

4.3.10. Finalmente, expone que, aún en el supuesto no consentido de que esta H. Sala decidiera que no existió caducidad de la facultad determinadora, el Tribunal A Quo debe

resolver sobre los otros puntos sobre los que se trabó la Litis, para cuyo efecto se remite a dos criterios de Corte Nacional (4-2003, publicado en el R.O. 436 de 6 de octubre de 2004 y 70-2001, publicado en el R.O. 391 de viernes 10 de noviembre de 2006).

5.- Problema Jurídico

Determinar si conforme el recurso de casación interpuesto por el SENAE, la sentencia de instancia ha incurrido por la causal primera del art. 3 de la Ley de Casación, en los vicios de falta de aplicación del artículo 145 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones (COPCI) y aplicación indebida del artículo 53 de la Ley Orgánica de Aduanas (LOA).

6. Análisis del Tribunal de casación

6.1. La causal primera del artículo 3 de la Ley de Casación 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 de su parte dispositiva. (¼) º.

La causal primera contiene los denominados errores in iudicando en la sentencia, en otras palabras, la violación directa de la norma sustantiva señalada por el recurrente. Este es el caso que tiene como limitante revalorar las pruebas y debe ser planteado a partir de los hechos probados en la sentencia. Para que se configure el mismo se requiere la presencia de dos elementos: el primero que debe haber violación directa de las normas sustantivas en la sentencia impugnada; y, el segundo, que la transgresión haya sido determinante en la parte resolutiva del fallo recurrido.

6.2. Alcance doctrinario de los vicios propuestos.- El autor Luis Armando Tolosa Villabona, en su obra: Teoría y Técnica de la Casación, 2008, Bogotá-Colombia, Ediciones Doctrina y

Ley Ltda. pág. 359, 361 sobre la falta de aplicación, sostiene que:

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

Respecto de la aplicación indebida refiere que:

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

6.3. Normas consideradas como infringidas.- El recurrente manifiesta que se han violentado las siguientes normas:

Ley Orgánica de Aduanas

ª Art. 53.- Verificación y Rectificación.- Dentro del plazo de tres años contados desde la fecha de pago de los tributos al comercio exterior, las declaraciones aduaneras serán objeto de verificación aleatoria por parte del Gerente General de la Corporación Aduanera Ecuatoriana. Si se comprueba que la liquidación adoleció de errores en favor o en contra de los sujetos de la obligación tributaria, se procederá a la reliquidación respectiva sin perjuicio de las demás acciones que legalmente correspondan, siempre y cuando no exista presunción de delito. Si la reliquidación estableciere una diferencia en favor o en contra del sujeto pasivo, se emitirá inmediatamente la respectiva nota o título de créditoº.

Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones

ª Art. 145.- Control Posterior.- Dentro del plazo de cinco años contados desde la fecha de pago de los tributos al comercio exterior el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador podrá someter a verificación las declaraciones aduaneras, así como toda información que posea cualquier persona natural o jurídica que guarde relación con mercancías importadas. Para la determinación de las declaraciones aduaneras sujetas al control posterior se emplearán sistemas de gestión de riesgo. Si se determina que la declaración adoleció de errores, que den lugar a diferencias a favor del sujeto activo, se procederá a la rectificación respectiva sin perjuicio de las demás acciones que legalmente correspondan, la rectificación de tributos en firme, será título ejecutivo y suficiente para ejercer la acción coactiva. El sujeto pasivo podrá presentar una declaración sustitutiva a fin de corregir los errores de buena fe en las declaraciones aduaneras cuando éstos impliquen una mayor recaudación o inclusive si no modifican el valor a pagar, dentro del plazo de cinco años contados desde la aceptación de la declaración, siempre que la administración no hubiese emitido una rectificación de tributos por el mismo motivo o no se hubiere iniciado formalmente el proceso control posterior. La declaración sustitutiva será validada y aceptada del mismo modo que la declaración aduanera. De considerarlo necesario el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador podrá disponer la realización de auditorías a los regímenes especiales dentro de un plazo de cinco años contados a partir de la fecha de la declaración aduanera, para lo cual se podrá efectuar todo tipo de constataciones, sean estas documentales,

> contables o físicas. Además, el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, a través de sus unidades operativas, tiene la atribución para investigar las denuncias por infracciones aduaneras que se le presenten, así como para realizar los controles que considere necesarios dentro del territorio aduanero en el ámbito de su competencia, para asegurar el cumplimiento del presente Código y su reglamento, adoptando las medidas preventivas y las acciones de vigilancia necesarias. La unidad operativa del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador encargada del control posterior podrá aprehender mercancías y objetos que puedan constituir elementos de convicción o evidencia de la comisión de una infracción aduanera y ponerlas inmediatamente a disposición de la servidora o el servidor a cargo de la dirección distrital que corresponda.º

6.4. Análisis de la caso SUB JUDICE.- En el caso puesto a nuestro conocimiento, corresponde resolver si en la sentencia recurrida se ha verificado el vicio de falta de aplicación del art. 145 del COPCI y aplicación indebida del art. 53 de la LOA, en referencia a la caducidad de la facultad determinadora de la administración tributaria aduanera, para cuyo análisis, se considera:

6.4.1. Teniendo en cuenta que la causal invocada parte de la aceptación de los hechos establecidos como ciertos y probados y aquellos no controvertidos en la sentencia, los cuales no pueden ser revalorizados, se tiene como tales:

i) Las importaciones que se sometieron a control aduanero son efectuadas entre los meses de febrero y noviembre del año 2010, tal como se desprende del detalle que consta en el acto de determinación de control posterior.

ii) No es controvertido que el pago de los tributos se efectúa dentro del término de ley para el efecto (art. 19 LOA), durante el ejercicio 2010.

iii) La notificación con el inicio de la determinación, se dio con fecha 15 de diciembre de 2014, mediante oficio JCP1-2014-0026-I001, única orden de determinación, sin observar que cada operación aduanera tiene fecha de nacimiento y exigibilidad y período de caducidad.

iv) Para el 15 de diciembre de 2014, habían transcurrido en más, los 3 años a los que se refiere el art. 53 de la LOA en las importaciones realizadas en 2010, pues dicho plazo se habría cumplido entre el 8 de febrero y 29 de noviembre de 2013.

6.4.2. Los jueces de instancia en la sentencia para resolver sobre la caducidad de facultad determinadora para las importaciones efectuadas en el año 2010, en el numeral 3.2, señalan que de conformidad con el art. 53 de la LOA, la administración aduanera: ª (¼) Efectuando entonces el ejercicio de subsunción de las normas de irretroactividad referidas en el numeral 3.1 del presente considerando a los hechos probados, previamente particularizados en líneas anteriores, tenemos que inexcusablemente, para el caso analizado el derecho para beneficiarse de la caducidad de la facultad determinadora por parte de la compañía ABBOTT, se había cumplido, entre el 8 de febrero de 2013 y el 29 de noviembre de 2013, fechas que guardan relación con las importaciones materia de la controversia y que corresponden a iguales fechas del ejercicio 2010. En consecuencia, al amparo de la norma constitucional que prevé el principio de irretroactividad de la ley tributaria, en concordancia con el artículo 11 del Código Tributario y la regla 6 del artículo 7 del Código Civil, la norma aplicable para contabilizar el plazo de caducidad de la facultad determinadora de la autoridad aduanera era el artículo 53 de la LOA, ley anterior bajo cuyo amparo se constituyó el derecho de la compañía demandante, sin que se pueda alegar que el mismo es una mera expectativa, pues transcurrieron en exceso los tres años previstos para que opera la caducidad de la facultad determinadora de la autoridad tributaria, la misma que a diferencia de la prescripción opera de puro derecho, y puede ser declarada incluso de oficio. (¼) En este punto, cabe realizar una precisión adicional toda vez que la autoridad demandada ha sustentado su proceder como se ha dicho, en una circular y en un fallo del Tribunal Distrital de Guayaquil, el que sin ser precedente obligatorio, no somete a este tribunal, ni menos la circular, puede en orden jerárquico estar por encima de las normas constitucionales y legales, no obstante, para efectos de una mejor comprensión del alcance del análisis y decisión de este tribunal, se debe dejar claramente diferenciadas las instituciones de la prescripción y la caducidad de la facultad determinadora en materia tributaria, así tenemos la primera es una forma de extinción de la obligación tributaria, de allí que para que produzca efectos ha de ser alegada por quien pretende beneficiarse de ella, debiendo a su vez ser reconocida y así declarada; mientras que la caducidad de la facultad determinadora, es un mecanismo que prevé la ley, para equiparar el

poder del Estado, frente a los derechos de los contribuyentes, ya que la relación fisco-contribuyente, no es una relación de igualdad (lo que es entendible en función del interés general), de tal suerte que en materia tributaria, la prescripción a diferencia de la caducidad, opera ipso iure (de pleno derecho) y debe ser declarada incluso de oficio, lo que implica que la autoridad administrativa ha de obrar con total prudencia precautelando los derechos de sus administrados y garantizando la Seguridad Jurídica. Es claro que la administración aduanera confunde estas instituciones de tal forma que ha invocado a su favor un el fallo emitido por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario No. 2 de Guayaquil dentro de la causa 09501-2015-0008 sin observar que el análisis que en él se realiza, guarda relación con lo expresado en el presente fallo con respecto a la caducidad de la facultad determinadora, con la diferencia que en el caso que se analiza en dicho edicto, se concluye que la norma aplicable era el COPCI, pues los tres años a que se refiere el artículo 53 la LOA aún no se había completado, por tanto, se concluye que no existe aplicación retroactiva, pues al no existir una situación jurídica consolidada, la norma aplicable es posterior. Situación que, a diferencia del presente caso, si se ha producido, de allí que, la vulneración al principio de irretroactividad es indiscutible. Al respecto, cabe citar el pronunciamiento emitido la Corte Nacional de Justicia dentro del recurso No. 368-2009, en el que se analiza justamente, el cambio del plazo para que opere la caducidad de la administración tributaria aduanera para verificar las declaraciones del sujeto pasivo, cambio que se da, cuando se encontraba vigente la Ley Orgánica de Aduanas publicada en el Registro Oficial 396 de marzo 10 de 1994, y que preveía que la caducidad operaba en 2 años. Más, con la publicación de la Ley Orgánica de Aduanas de 1998, este plazo se amplió a tres años, lo que originó que la autoridad aduanera aplicara el plazo fijado por la nueva ley (tres años) respecto de obligaciones nacidas en el ejercicio 1997, a continuación, un extracto del referido fallo (¼) 3.3.- De la improcedencia de la aplicación del Código Orgánico de la Producción Comercio e Inversiones al caso analizado: Conforme se evidencia del análisis realizado en los numerales precedentes, podemos concluir que la norma aplicable para el legal ejercicio de la facultad determinadora de la autoridad aduanera, en las importaciones realizadas por la compañía ABBOTT LABORATORIOS DEL ECUADOR CIA. LTDA. durante el año 2010, es el artículo 53 de la Ley Orgánica de Aduanas, es decir que, el actual Servicio Nacional de Aduana, tenía el plazo de tres años contados a partir del pago de las importaciones efectuadas por la demandante, para realizar la verificación de dichas importaciones, en los términos contemplados en la

LOA, ley que es la aplicable al ejercicio 2010, conforme se ha dejado ampliamente explicado, pues el Código Orgánico de la Producción Comercio e Inversiones (COPCI), publicado en el suplemento del Registro Oficial No. 351 de 29 de diciembre de 2010, entró a regir a partir del 1 de enero de 2011, el que en su artículo 145 amplió el plazo de caducidad a cinco años: (¼). Por tanto, siendo que, la aplicación retroactiva en materia tributaria lesiona principios constitucionales reconocidos, como el de irretroactividad y seguridad jurídica, a lo que se suma lo dispuesto en la regla 6 del artículo 7 del Código Civil respecto a la aplicación de la ley en el tiempo, conforme consta del análisis jurídico efectuado en el numeral 3.2 del presente fallo, al existir un derecho adquirido por parte de la compañía actora, el mismo que no puede ser desconocido por la vigencia de una ley posterior, cuando existe un derecho legalmente constituido bajo la ley anterior, que opera de pleno derecho, debiendo incluso declararse la caducidad de la facultad determinadora aún de oficio, pues la misma no constituye una mera expectativa al haber transcurrido el plazo total de tres años, pues fue el 11 de diciembre de 2014, cuando se notificó a la actora con el oficio de inicio del proceso de verificación (llamado en la nueva ley como control posterior), fecha a la que ya se encontraban cumplido los tres años a que se refería el mencionado artículo 53 de la LOA. Por todo lo señalado, resulta evidente e incontrovertible que la aplicación del artículo 145 del COPCI, es ilegítima respecto de las importaciones determinadas, norma que cabe destacar, tampoco ha sido referida o invocada por la autoridad aduanera ni en el acto materia de impugnación, ni en su antecedente, sino que para más errar en el asunto, aplicó la norma del artículo 120 del citado cuerpo normativo (léase COPCI), relativo a la prescripción de la acción de cobro de las obligaciones tributarias aduaneras, que como se ha dicho, difiere grandemente, de aquel referido a la caducidad de la facultad determinadora, asunto que abona la invalidez de los actos impugnadosº. (subrayado es de esta Sala).

6.4.3. De la transcripción efectuada de los numerales 3.2 y 3.3. del fallo, se advierte que, en la sentencia se establece que, la verificación del control posterior a las importaciones realizadas por la compañía ABBOT Cia. Ltda. en el ejercicio fiscal 2010, se iniciaron cuando ya había caducado la facultad determinadora del SENAE, ya que se había excedido el plazo de los tres años que prevé el art. 53 de la LOA, norma vigente al ejercicio económico 2010, lo que significa que el Tribunal de instancia, aplicó en su justa medida la norma que es la llamada a regular, gobernar u operar en el caso debatido, sin que se evidencie error alguno en ello.

6.4.4. La administración aduanera recurrente también se fundamenta, como contracara del vicio antes señalado, en la falta de aplicación del art. 145 del COPCI respecto de las mismas importaciones de la empresa actora del año 2010, por cuanto, según ella, a esa fecha no había expirado el plazo de 5 años para el control posterior, pues al momento de entrada en vigencia del COPCI existía una simple expectativa de caducidad con el art. 53 de la Ley Orgánica de Aduana, ya que en ese entonces ninguna importación del año 2010 había cumplido los 3 años.

6.3.5. Para dilucidar el aparente conflicto entre esas dos normas, debemos recurrir a lo señalado por el art. 14 del Código Tributario, que dispone que, las disposiciones, principios y figuras de las demás ramas del derecho se aplicarán de manera supletoria y siempre que no contraríen los principios básicos de la tributación; de ahí que, en cuanto al plazo límite para que la autoridad aduanera ejerza el control posterior, se recurre a la regla vigésima del art. 7 del Código Civil, que dispone: ª Art. 7.- La Ley no dispone sino para lo venidero: no tiene efecto retroactivo; y en conflicto de una ley posterior con otra anterior, se observarán las reglas siguientes: (¼) 20a.- Las leyes concernientes a la sustanciación y ritualidad de los juicios, prevalecen sobre las anteriores desde el momento en que deben comenzar a regir. Pero los términos que hubieren comenzado a correr, y las actuaciones y diligencias que ya estuvieren comenzadas, se regirán por la ley que estuvo entonces vigente;¼ º (El subrayado es de esta Sala).

6.3.6. Si bien es cierto que, de la caducidad del ejercicio de la facultad determinadora no se refiere explícitamente la regla transcrita sobre la retroactividad de la ley, debemos reconocer que, para el caso concreto y en aplicación de la supletoriedad prevista en el art. 14 del Código Tributario, la regla 20 del art. 7 del Código Civil, es perfectamente aplicable para efectos de computar los plazos de caducidad previstos tanto en el art. 53 de la LOA como en el 145 del COPCI, en lo referente a que los términos que hubieren comenzado a correr, y las actuaciones y diligencias que ya estuvieren comenzadas, se regirán por la ley que estuvo vigente al inicio del cómputo.

6.3.7. En este contexto, se debe advertir que cuando el SENAE notificó el inicio de la verificación de control posterior (oficio JCP1-2014-0026-I001, del 15 de diciembre de 2014,

fecha en que se interrumpe el plazo de caducidad ±art. 95 CT-) de las importaciones realizadas entre febrero y noviembre del año 2010, habían transcurrido más de los tres años señalados en el art. 53 de la LOA; por tanto, no le es aplicable los 5 años de caducidad previsto en el art. 145 del Código Orgánico de la Producción Comercio e Inversiones (COPCI), pues éste fue publicado en el suplemento del Registro Oficial No. 351 de 29 de diciembre de 2010, y entró a regir a partir del 1 de enero de 2011, cuando ya había iniciado la contabilización bajo la ley anterior, único yerro denunciado por el SENAE en su recurso de casación. En conclusión, es claro que, caducó la facultad determinadora del SENAE y que la decisión adoptada en instancia sobre lo que es materia de casación, se ajusta a derecho.

6.3.8. Esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia concluye que en el presente caso no se configuran los vicios de aplicación indebida del art. 53 de la LOA y de falta de aplicación del art. 145 del COPCI, al amparo de la causal primera del art. 3 de la Ley de Casación y se lo rechaza; sin que ello signifique que esta Sala se encuentre de acuerdo o no con la decisión de instancia, pues el vicio alegado no prospera.

7. Decisión.

7.1. Por los fundamentos expuestos, 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:

7.2. NO CASAR el fallo de 23 de septiembre de 2020, a las 16h12, emitida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, en el proceso 17510-2016-00158.

7.2. Sin costas.

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

7.4. Actúe como Secretaria Relatora dentro de este proceso, la doctora Ligia Marisol

Mediavilla en virtud de la Acción de Personal No. 838-UATH-2022-OQ de 28 de julio de 2022.

Resolución de fácil comprensión

La Sala de Casación desestima el cargo de falta de aplicación del art. 145 del COPCI que fija el plazo de caducidad de 5 años, para importaciones realizadas antes de la vigencia del COPCI, dado que las normas rigen para lo venidero, por lo que fue correcto que se aplique el plazo de 3 años que fijaba el art. 53 de la LOA, cuya indebida aplicación se acusa en la sentencia y también se desecha.

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL (PONENTE)

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

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL

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

FUNCIÓN JUDICIAL

Juicio No. 17510-2020-00273 RESOLUCION 887-2025

280182152-DFE

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

AUTOR/A: GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, viernes 19 de diciembre del 2025, las 10h29.

Resolución de fácil lectura

La Sala especializada de lo Contencioso Tributario al analizar los vicios sustentados en los casos primero y cuarto del artículo 268 del COGEP, ha considerado que no se ha producido falta de aplicación del artículo 151 del COGEP, de tal forma que se haya viciado el proceso de nulidad insanable o causado indefensión. Tampoco ha evidenciado una falta de valoración probatoria en conjunto de la prueba admitida y, en tal virtud, no se ha producido una falta de aplicación del artículo 164 del COGEP. La Sala ha resuelto no casar el fallo de mayoría impugnado.

VISTOS.- Comparece el abogado Roberto Carmigniani Valencia, procurador judicial de la compañía SUPERDEPORTE S.A., e interpone recurso de casación en contra del fallo con voto de mayoría dictado el 24 de abril de 2023, a las 16h11, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario, con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, en el juicio de impugnación No. 17510-2020-00273.

1.- COMPETENCIA.- 1.1.- La Corte Nacional de Justicia, a través de sus Salas Especializadas, tiene jurisdicción y competencia para conocer y resolver los recursos de casación interpuestos dentro de las distintas causas que se sustancian en todo el territorio ecuatoriano, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 184 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador (léase también CRE); artículo 184 del Código Orgánico de la Función Judicial (léase también COFJ) y artículo 266 y siguientes del Código Orgánico General de Procesos (léase también COGEP). **1.2.-** El Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 02-2021, conformó sus seis Salas Especializadas

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

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

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

según lo faculta el Código Orgánico de la Función Judicial en su artículo 183. **1.3.-** La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación, en virtud de lo previsto en la segunda parte del artículo 185 numeral 1 del COFJ. **1.4.-** Luego del sorteo de ley correspondiente, realizado el 29 de agosto de 2025, a las 11h50 (fj. 20 exp. Casación), se radicó la competencia en el Tribunal integrado por los doctores José Suing Nagua (Ponente), Gustavo Durango Vela y Rosana Morales Ordóñez, Jueces Nacionales de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario; no obstante, a través del acta de sorteo de 01 de julio de 2024, a las 14h00, se encargó al Dr. Diego Gordillo Cevallos, Conjuez Nacional Temporal, el despacho del Dr. José Suing Nagua, a partir del 03 de julio de 2024, asumiendo la calidad de Juez Nacional Encargado y consecuentemente la ponencia de la presente causa. **1.5.-** En tal virtud, según lo que dispone el artículo 160.1 del Código Orgánico de la Función Judicial, el Tribunal en su actual integración es el conformado por los doctores Diego Gordillo Cevallos, Juez Nacional Encargado, Ponente; Gustavo Durango Vela, Juez Nacional Encargado; y, Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional; quienes avocan conocimiento y son competentes para resolver el presente recurso de casación.

2.- Validez procesal.- De la revisión del proceso no se observa ninguna circunstancia que pueda afectar su validez procesal y tampoco existe nulidad alguna que declarar, como así lo manifestaron los procuradores judiciales de las partes, en audiencia de casación llevada a cabo el día 15 de diciembre de 2025, a las 14h45.

3.- Antecedentes procesales.- 3.1.- Objeto de la controversia.- De la sentencia de instancia con voto de mayoría se desprende que la controversia radica en: *ª Verificar la legalidad de la resolución SENAE DDQ-2020-0450-RE emitida por DDQ el 14 de julio de 2020 y verificar si prospera el pago indebido alegado, conforme las alegaciones planteadas por las partes procesales.º*. (fj. 8247 expediente de instancia). **3.2.- Resolución impugnada.-** El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario en el fallo de mayoría antes referido resolvió: *ª rechazar la demanda presentada por el señor Fausto Fernando Corral Jimenez, gerente general y como tal representante legal de la compañía SUPERDEPORTE S.A., en consecuencia se confirma la legalidad y legitimidad de la Resolución No. SENAE-DDQ-2020-0450-RE emitida el 14 de julio de 2020, por el Director Distrital de Quito del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador. Sin costas, ni honorarios que regular.º*. (fj. 8250 vuelta expediente de instancia). **3.3.- Recurso de casación.-** Mediante escrito de fecha 31 de julio de 2023, 16h47, el procurador judicial de la actora, abogado Roberto Carmigniani Valencia,

interpone recurso de casación en contra del fallo antes referido, con fundamento en el caso primero del artículo 268 del COGEP por el vicio de falta de aplicación del artículo 151 del Código Orgánico General de Procesos y del artículo 76 numeral 7 literal h) de la Constitución de la República del Ecuador; y, por el caso cuarto del artículo 268 del COGEP por la falta de aplicación de los artículos 164 y 208 del Código Orgánico General de Procesos, del artículo 110 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, 65 del Reglamento al Título de Facilitación Aduanera del Código de la Producción, Comercio e Inversiones, artículo 425 de la Constitución de la República, artículo 2 literal b) del Acuerdo de la Organización Mundial de Comercio y del Protocolo de Adhesión al Acuerdo de la Organización Mundial de Comercio. **3.4.- Calificación.-** El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario calificó el recurso de casación en auto de 13 de septiembre de 2023, las 14h40, en los términos de los artículos 266 y 271 del COGEP y dispuso elevar el expediente a la Sala especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia. **3.5.- Admisión**.- En auto 1 de abril de 2025, 9h53, el doctor Juan Francisco Martínez Castillo en su calidad de Conjuez de la Sala, dispuso que de conformidad con lo establecido en el artículo 270 del COGEP, que la compañía recurrente, dentro del término de cinco días, complete su recurso, atendiendo a las observaciones que se detallan en los numerales del auto. (fj. 4 y 4 vuelta expediente de casación). Posteriormente, mediante escrito presentado el 7 de abril de 2025, 8h09, el procurador judicial de la recurrente da cumplimiento con lo ordenado. (fj. 6 - 12 vuelta expediente de casación). Finalmente, en auto de 16 de abril de 2025, las 9h03, el referido Conjuez de la Sala, resolvió admitir el recurso planteado por la compañía SUPERDEPORTE S.A. en los siguientes términos: *ª 24. ADMITIR el recurso de casación presentado por la compañía SUPERDEPORTE S.A. por intermedio de su procurador judicial, abogado Roberto Carmigniani Valencia; en consecuencia, se admiten los siguientes cargos: 24.1. Por el caso primero del artículo 268 del COGEP, por el que se acusa que en la decisión recurrida se incurrió en: (i) Falta de aplicación del artículo 151 del COGEP; y, 24.2 Y subsidiariamente, por el caso cuarto del artículo 268 del COGEP, por el que se acusa que en la decisión recurrida se incurrió en: (ii) Falta de aplicación de los artículos 164 del COGEP, 110 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones y 65 del Reglamento al Título de Facilitación aduanera del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, que condujo a la no aplicación del artículo 425 de la Constitución, del artículo 2(b) del Acuerdo de la Organización Mundial de Comercio y Protocolo de Adhesión al Acuerdo de la Organización Mundial de Comercio.º*. (fj. 14 - 18 expediente de casación).

4.- Fundamentación del recurso de casación.- 4.1.- La casacionista al fundamentar el caso primero señala que en el presente caso, el Tribunal de instancia dejó de aplicar el artículo 151 del COGEP,

norma que prevé la posibilidad que tiene el actor de presentar nueva prueba sobre los hechos expuestos en la contestación a la demanda. Así, afirma que en auto de 6 de abril de 2022 se calificó la contestación a la demanda presentada por la autoridad demandada. En ese mismo auto se ordenó ª notificar a la parte accionante de conformidad con lo ordenado en el artículo 151 del Código Orgánico General de Procesos.º. En la contestación a la demanda, el SENAE se permitió sostener lo siguiente: ª no existe documento alguno que determine que el arancel mixto aplicado por el SENAE es ilegal o esté fuera de la medida legal, así como tampoco existe un soporte fáctico que permita al Tribunal determinar que el arancel específico pagado por la compañía actora sumado al arancel ad valorem por cada par de zapatos coincida con los valores alegados.º. Así las cosas, SUPERDEPORTE mediante escrito del 8 de abril de 2023 presentó como nueva prueba el informe pericial preparado por Leslie Tejada Rivadeneira. En el anuncio de dicha prueba, se expresó lo siguiente: ª para desmentir lo dicho por el SENAE, de que no existen respaldos de los hechos materia de la demanda (de que se pagó en exceso los tributos respectivos) anuncia e incorpora como nueva prueba el informe pericial preparado por Leslie Oliva Tejada Rivadeneira [¼]. El objeto del informe pericial es, contrario a lo que dice el Senae en la contestación a la demanda, acreditar que hay los respaldos de los valores pagados por Superdeporte, que excedieron de la medida legal (establecida por la normativa de la OMC) en las importaciones materia de esta demanda.º. (fj. 8272 expediente de instancia). **4.2.-** A su vez señala que la Constitución de la República reconoce dentro de las garantías del derecho a la defensa, el derecho a ª presentar pruebas y contradecir las que se presenten su contra.º. En este caso, señala que tan relevante fue la falta de aplicación de las normas procesales, por parte de la mayoría, que en el voto salvado se dijo expresamente que ª a efecto de la resolución de la causa, hubiera sido importante considerar la defensa del informe pericial presentado como prueba por la actoraº, cuestión que fue impedida por la mayoría al inadmitir el peritaje. Lo que demuestra claramente la indefensión en la que se dejó a SUPERDEPORTE. Adicionalmente, el principio de trascendencia se cumple, pues, en la sentencia de mayoría se rechazó la demanda, por lo siguiente: ª *Ante la falta de medio probatorio de actora [sic.], que sustente sus afirmaciones, este tribunal concluye que la actora no ha demostrado que el pago realizado en las 393 declaraciones aduaneras, según afirma, sea indebido.*º. (fj. 8272 vuelta expediente de instancia). **4.3.-** La compañía recurrente acota que el Tribunal de instancia inadmite una nueva prueba, pese a que se identificó a qué argumentos de la contestación se hacía referencia, dejando de aplicar el artículo 151 del COGEP, que permite pedir nueva prueba sobre los hechos mencionados en la contestación de la demanda. Luego, el Tribunal de instancia rechaza la demanda por falta de pruebas, afirmando que se ha provocado indefensión. (fj. 8273 expediente de instancia). **4.4.-** En cuanto al caso cuarto, la compañía recurrente menciona que al analizar sobre lo indebido del pago es que se presentan los yerros del Tribunal de instancia alegados en este recurso de casación. Señala que el objeto de la controversia tenía como primer elemento verificar la validez del

Acto Impugnado. En este sentido, menciona que bastaba con demostrar un solo caso para que el Tribunal de instancia se encuentre impedido de declarar que el Acto Impugnado fue válido. Indica que lo anterior es lógico, si el SENAE rechazó el reclamo y SUPERDEPORTE demostraba una declaración en la que existe pago indebido, no se podía confirmar que el Acto Impugnado era conforme a derecho. (fj. 8273 vuelta expediente de instancia). **4.5.-** Continúa el recurso indicando que el artículo 110 del COPCI prevé que ª la base imponible de los derechos arancelarios es el valor en aduana de las mercancías importadas, excluido el flete.º. Adicionalmente, indica que el artículo 65 del Reglamento al Título de Facilitación Aduanera del COPCI, sobre el contenido de la declaración aduanera, establece que ª la información que conste en la Declaración Aduanera contendrá, al menos, la identificación del Declarante, la del medio de transporte, la descripción de las mercancías, origen, procedencia y el valor de las mismasº. Estas dos normas constituyen preceptos sobre la valoración de la prueba porque determinan qué es lo que se prueba con una declaración aduanera de importación: la descripción de las mercaderías y su valor. (fj. 8274 expediente de instancia). **4.6.-** Señala que el Tribunal de instancia se permitió sostener que en razón de que había algunos casos en que las importaciones mezclaban calzado con otros productos, eso le impidió confirmar el pago indebido. Hace énfasis en que es inadmisible ya que los jueces tienen la obligación de resolver las causas con base en los méritos del proceso; por ello, el artículo 164 del COGEP, establece que los jueces deben apreciar la prueba ª en su conjunto [¼]º de acuerdo con el objeto de la controversia. Por lo que, menciona que en este caso, al sostener que en las declaraciones hay otros productos que le impedirían resolver la causa, no solo que no apreció la prueba en su conjunto, sino que dejó de aplicar el artículo 65 del Reglamento al Título de Facilitación Aduanera, que es la norma que establece qué es lo que se demuestra con el documento que contiene el valor pagado en aduana por la importación de esos zapatos. Así indica que bastaba con demostrar un solo caso para que el Tribunal de instancia esté obligado a revocar el Acto Impugnado por desconocer el Techo Consolidado. Luego, el hecho de cuantificar el valor a devolver es una cuestión posterior. (fj. 8274 y 8274 vuelta expediente de instancia). **4.7.-** De esta forma destaca que el instrumento público como el Acto Impugnado, *ª hace fe, aún contra terceros, de su otorgamiento, fecha y declaraciones que en ellos haga el servidor público que los autorizaº*. Además, señala que conforme el COPCI y el Reglamento al Título de Facilitación Aduanera del COPCI, una declaración aduanera de importación demuestra, entre otras cosas, el detalle de las mercaderías y su valor. Estos dos elementos eran claves para determinar la configuración del pago indebido; ergo, determinantes para confirmar que el Acto Impugnado ha inobservado el ordenamiento jurídico aplicable. (fj. 8274 vuelta expediente de instancia). **4.8.-** Concluye el recurso expresando que para el Tribunal de instancia, la información practicada por SUPERDEPORTE le sirvió para confirmar el pago, pero no le sirvió para confirmar los valores de las mercancías, pese a que la declaración aduanera de importación es un documento que así lo prueba. Señala que aquí se

configura el yerro del Tribunal de instancia pues: (i) no valoró la prueba en su conjunto; y, (ii) tampoco consideró los elementos que según la legislación vigente se demuestran con las declaraciones aduaneras de importación y documentos de soporte (artículo 110 del COPCI y artículo 65 del Reglamento al Título de Facilitación Aduanera del COPCI). Señala que los yerros anteriores conllevaron a que el Tribunal de instancia deje de aplicar el artículo 425 de la Constitución de la República, así como el Acuerdo OMC y el Protocolo de Adhesión. Indica que si el Tribunal de instancia hubiese valorado la prueba aplicando los preceptos ya identificados a lo largo de este recurso de casación, jamás hubiese podido ª confirmar la legalidad y legitimidad de la Resolución No. SENAE-DDQ-2020-0450-RE emitida el 14 de julio de 2020, por el Director Distrital de Quito del Servicio Nacional de Aduana del Ecuadorº. Aquí se ha demostrado plenamente la configuración de la causal cuarta de casación, por ende, es procedente este recurso de casación. (fj. 8275 y 8275 vuelta expediente de instancia). **4.9.-** En cuanto a lo expuesto en la aclaración solicitada por el Conjuez de la Sala, la compañía recurrente menciona en referencia al caso primero del artículo 268 del COGEP que la infracción descrita se encasilla perfectamente en una hipótesis de indefensión insubsanable. Las garantías constitucionales del derecho a la defensa reconocen que las partes tienen el derecho a «presentar pruebas y contradecir las que se presenten su contra». En esta línea, señala que la Corte Constitucional del Ecuador ha desarrollado este derecho en el sentido de que la sola presentación de la prueba resulta insuficiente para salvaguardar la situación jurídica de las partes. Además, menciona que debe existir la posibilidad de sustentar la evidencia de forma previa a la decisión. En el mismo sentido, indica que la Corte Constitucional ha dejado claro que la indefensión ocurre sólo si la inobservancia del precepto procesal incidió de forma significativa en la decisión, inclinando la balanza en detrimento de la parte perjudicada. En este caso, acota que por más que SUPERDEPORTE haya presentado la nueva prueba ante la judicatura, la sola recepción del documento no garantiza un adecuado ejercicio del derecho a la defensa. Tener la posibilidad de ingresar prueba en la judicatura e incluso de anunciar en audiencia, es solo la dimensión inicial del derecho. Indica que para que sea realmente efectivo debe complementarse con una serie de acciones adicionales. La principal consiste en tener la oportunidad de sustentar la prueba y someterla a contradicción. (fj. 8 expediente de casación). **4.10.-** Concluye este punto haciendo énfasis en que en la jurisdicción contencioso tributaria no existe posibilidad de apelar respecto del auto que inadmite la prueba anunciada por una de las partes. En tal sentido, indica que si la prueba no supera la fase de admisibilidad queda excluida del proceso y, por consiguiente, pierde toda oportunidad de ser practicada. En definitiva, señala que una vez que se produce la negativa a incorporar evidencia en juicio, legalmente no hay remedio para alterar el sentido de esa decisión. De allí que, habiéndose inadmitido la prueba pericial presentada por Superdeporte, no existió posibilidad de que su contenido sea valorado. Partiendo de lo dicho, el acervo probatorio sobre el cual decidió el Tribunal perdió una pieza fundamental. Si bien se practicó prueba

documental en la audiencia de juicio, el Tribunal señaló que aquella fue insuficiente porque no se demostró, con sustentos, lo excesivo en el pago de tributos. Precisamente, aquello que se pudo probar con el informe pericial presentado en calidad de nueva prueba. En un claro contraste, acota que el voto salvado reconoce la trascendencia del informe pericial y el vacío probatorio resultante de su inadmisión, al señalar que «a efecto de la resolución de la causa, hubiera sido importante considerar la defensa del informe pericial presentado como prueba por la actora», cuestión que fue impedida por la decisión de mayoría. (fj. 8 vuelta expediente de casación). **4.11.-** La compañía recurrente menciona en referencia al caso cuarto del artículo 268 del COGEP que bastaba con demostrar que, tan solo en un caso, se excedió el techo arancelario para que el Tribunal de instancia se encuentre impedido de confirmar la legalidad del Acto impugnado. Por lo tanto, acota que si Superdeporte acreditaba que en una declaración se excedió el techo consolidado configurando así el pago indebido, era imposible ratificar el contenido de la resolución que negó el reclamo administrativo. En la realidad, todas las declaraciones daban cuenta de ello, no solo una. Señala que el error del Tribunal es palpable: en la sentencia recurrida se señaló que fue imposible confirmar el pago indebido por la sola razón de que en algunos casos las importaciones versaban sobre calzado y otros productos, haciendo imposible verificar el «importe numérico del valor que efectivamente correspondía» al porcentaje arancelario en disputa. (fj. 9 vuelta y 10 expediente de casación). **4.12.-** De esta forma, señala que el artículo 110 del COPCI prevé que la base imponible de los derechos arancelarios es el valor en aduana de las mercancías importadas, excluido el flete. En esa línea, menciona que el artículo 65 del Reglamento al Título de Facilitación Aduanera del COPCI, establece que la información que conste en la declaración aduanera contendrá, al menos, la identificación del declarante, la del medio de transporte, la descripción de las mercancías, origen, procedencia y el valor de las mismas. En tal sentido, señala que las declaraciones aduaneras por las cuales se importó zapatos y otros productos, definitivamente individualizaban el valor que corresponde a cada producto. Por ello, indica que resulta inadmisible que se aduzca que el valor numérico correspondiente al calzado era desconocido e inverificable. (fj. 10 expediente de casación). **4.13.-** De esta forma señala que los yerros anteriores conllevaron a que el Tribunal de instancia deje de aplicar el artículo 425 de la Constitución de la República, así como el Acuerdo OMC y el Protocolo de Adhesión. La octava sección de la sentencia recurrida, donde consta el punto medular de la motivación, no se refiere en ningún momento a las normas infringidas. Tampoco se verifica el efecto de ninguna de las disposiciones aludidas. Indica que estas disposiciones normativas eran fundamentales para resolver la controversia por su contenido material. Hace referencia a que un análisis respecto a la jerarquía normativa era imprescindible, toda vez que la disputa que motivó este proceso es, esencialmente, un conflicto entre normas de distinto rango. La tesis de SUPERDEPORTE se centró en que los tributos pagados fueron indebidos ya que el SENAE aplicó la legislación interna por sobre un tratado internacional. Por tanto, indica que si el Tribunal de

instancia hubiese valorado la prueba aplicando los preceptos ya identificados a lo largo del recurso de casación y en el escrito, jamás hubiese podido «confirmar la legalidad y legitimidad de la Resolución No. SENAE-DDQ-2020-0450-RE emitida el 14 de julio de 2020, por el Director Distrital de Quito del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador». (fj. 11 vuelta y 12 expediente de casación). **4.14.-** Concluye la aclaración mencionando que por la causal 1, de conformidad con lo que prevé el artículo 273 (1) del COGEP, corresponde que esta Corte reenvíe el proceso al momento en que se produjo la nulidad por indefensión. De tal modo, dispondrá que el proceso se reinstale en la audiencia preliminar, debiendo un nuevo Tribunal sustanciar el proceso desde la fase de admisión probatoria. De forma subsidiaria, por la causal 4 conforme lo prevé el artículo 273 (3) del COGEP, corresponde que esta Corte dicte una sentencia de mérito rectificando el error del Tribunal de instancia en la aplicación de normas de valoración probatoria. Por ende, deberá valorar el contenido de las declaraciones aduaneras de importación, atribuyéndoles el sentido que la legislación prevé, así como el documento Excel y el Acto impugnado, todo como una integralidad. (fj. 12 expediente de casación). **4.15.- Contestación al recurso.-** Corrido traslado con el recurso admitido, no se ha dado contestación alguna al recurso interpuesto.

5.- Delimitación del problema jurídico.- 5.1.- En base a los argumentos esgrimidos por la compañía recurrente, corresponde determinar si la sentencia impugnada ha incurrido en el caso primero del artículo 268 del COGEP por el vicio de falta de aplicación del artículo 151 del COGEP; o, en el caso cuarto por el vicio de falta de aplicación del artículo 164 del COGEP, del artículo 10 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones y del artículo 65 del Reglamento al Título de Facilitación aduanera del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, que condujo a la no aplicación del artículo 425 de la Constitución, del artículo 2(b) del Acuerdo de la Organización Mundial de Comercio y del Protocolo de Adhesión al Acuerdo de la Organización Mundial de Comercio.

6.- Análisis del Tribunal de Casación.- 6.1.- Esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, para resolver el problema jurídico planteado derivado del cuestionamiento al fallo de instancia, con fundamento en los casos primero y cuarto del artículo 268 del COGEP, admitidos por el Conjuez de la Sala, considera: **6.2.- Caso primero.-** *ª Cuando se haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas procesales, que hayan viciado al proceso de nulidad insubsanable o causado indefensión y hayan influido por la gravedad de la transgresión en la decisión de la causa, y siempre que la respectiva nulidad no haya*

sido subsanada en forma legal.º . **6.3.- Falta de aplicación.-** *ª ocurre cuando el sentenciador niega en el fallo la existencia de un precepto, lo ignora frente al caso debatido. Es error contra ius, es rebeldía y desconocimiento de la norma. Es error de existencia de la norma por haberse excluido ésta en la sentencia.º* .[1] **6.3.1.- La norma señalada como infringida es el artículo 151 del Código Orgánico General de Procesos.-** *ª Forma y contenido de la contestación.- La contestación a la demanda se presentará por escrito y cumplirá, en lo aplicable, los requisitos formales previstos para la demanda. La parte demandada deberá pronunciarse en forma expresa sobre cada una de las pretensiones de la parte actora, sobre la veracidad de los hechos alegados en la demanda y sobre la autenticidad de la prueba documental que se haya acompañado, con la indicación categórica de lo que admite y de lo que niega. Deberá además deducir todas las excepciones de las que se crea asistida contra las pretensiones de la parte actora, con expresión de su fundamento fáctico. Las excepciones podrán reformarse hasta antes de que la o el juzgador dicte la providencia convocando a la audiencia preliminar o única. Si se presenta una reforma de excepciones, se notificará con estas a la parte actora y se le concederá un término de diez días para anunciar prueba nueva. En materia de niñez y adolescencia ese término será de cinco días. En el término de tres días de calificada la contestación se notificará con su contenido a la parte actora, quien en el término de diez días, podrá anunciar nueva prueba que se referirá a los hechos expuestos en la contestación. En materia de niñez y adolescencia, en el término de un día de calificada la contestación, se notificará con su contenido a la parte actora, quien en el término de tres días podrá anunciar nueva prueba que se referirá a los hechos expuestos en la contestación.º* . **6.3.2.-** La casacionista para fundamentar su recurso alega, principalmente, que se ha dejado de aplicar el artículo 151 del COGEP y que como consecuencia de aquello se ha provocado indefensión. Así, afirma que la actora presentó un informe pericial en calidad de nueva prueba frente a los hechos que el SENAE expresó en su acto de proposición; sin embargo, el informe habría sido rechazado porque no tiene relación con los hechos expuestos por la demandada y no cumple con el presupuesto legal establecido en el artículo 151 ibídem. Insiste en que el SENAE afirmó que no existe documentación que respalde el pago excesivo de tributos aduaneros, entonces la nueva prueba solo podía versar sobre la alegada insuficiencia documental del arancel pagado por la actora y su cuantía, de tal forma que se presentó como nueva prueba un informe pericial elaborado por Leslie Tejada Rivadeneira, tendiente a demostrar la existencia de la información y la cuantificación del pago excesivo de tributos. Concluye señalando que la nueva prueba fue inadmitida aun cuando estuvo directamente relacionada al contenido de la contestación a la demanda del SENAE, específicamente, respecto de la supuesta inexistencia de documentación soporte del pago excesivo de tributos. **6.3.3.-** En tal escenario, a esta Sala especializada le corresponde hacer las siguientes

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

puntualizaciones: **i.** La pretensión de la actora según se desprende del considerando 4.1. del fallo, es como sigue: *ª Luego del anuncio probatorio señala como pretensión, con base en los fundamentos de hecho y de derecho expuestos, que en sentencia se declare: a) Dejar sin efecto la resolución SENAE-DDG- 2020-0450-RE de 14 de julio de 2020, emitida dentro del reclamo administrativo de pago indebido signado con el número 132-2019, notificada el 19 de los mismos mes y año, por ser ilegal y contener un evidente error de derecho conforme a las disposiciones legales citadas en la presente acción. b) Se acepte la demanda en su totalidad y se reconozca su derecho a que se restituya a SUPERDEPORTE S.A. lo pagado indebidamente al fisco y, consecuentemente, se ordene la devolución, de USD. 2.208.739,02 más los intereses de ley, según lo ordenan los artículos 21 y 22 del Código Tributario.º* . **ii.** La pretensión en la contestación a la demanda según se desprende del considerando 4.2. del fallo: *ª Finalmente solicita que se declarare sin lugar la demanda presentada por la compañía, SUPERDEPORTES S.A., y en consecuencia se ratifique la legalidad y legitimidad del acto impugnado y sus antecedentes.º* . **iii.** El objeto de la controversia se lo ha fijado en los siguientes términos: *ª Verificar la legalidad de la resolución SENAE DDQ- 2020- 0450-RE emitida por DDQ el 14 de julio de 2020 y verificar si prospera el pago indebido alegado, conforme las alegaciones planteadas por las partes procesales.º* . **iv.** Del acta resumen de la audiencia preliminar (fj. 8233 - 8234), se advierte que los juzgadores de instancia resolvieron: *ª Se aceptan las pruebas anunciadas por la actora, con excepción de la nueva prueba, considerando que en esta audiencia oral no se ha señalado objetivamente, su relación con los hechos de la contestación a la demanda, presupuesto legal establecido en el art. 151 del COGEP, y conforme lo establecido en el numeral 7 del art. 152 y numeral 5 del art. 153 del COGEP, considerando que la acción propuesta es de pago indebido. Por su parte se aceptan las pruebas propuestas por la autoridad demandada.º* . **6.3.4.-** Esta Sala especializada, en el análisis del tema considera necesario referirse al considerando séptimo del fallo impugnado, que refiere la decisión del Tribunal sobre la utilidad, pertinencia y conducencia de las pruebas anunciadas por las partes, y en el cual los juzgadores de instancia señalan: *ª 7.1. Mediante auto de 23 de agosto de 2022 se convocó a audiencia preliminar para el 25 de agosto de 2022 (fs. 8230). Llevada a cabo a partir de las 9h30, en la referida fecha, concedido un receso para deliberar sobre las pruebas anunciadas por las partes* ***y luego del análisis de cada una de ellas, el Tribunal actuante resolvió admitir las pruebas anunciadas conforme consta en el acta de la referida audiencia preliminar*** *(fs.8233 y 8234). La audiencia de juicio se desarrolló el 29 de septiembre, 12 de octubre, 15, 17, 22 de noviembre de 2022; 28 de febrero, 1, 3, 8, 9, 14, 16, 21, 22, 24 de marzo de 2023; agotado el trámite establecido en el COGEP, se suspendió la misma en aplicación del artículo 93 del COGEP señalando como fecha para su continuación el 10 de abril de 2023 a las 16h00; fecha y hora en la cual se emitió la decisión oral, precisando que la resolución motivada escrita será*

notificada dentro del término legal.º . (El resaltado es de la Sala). **6.3.5.-** En lo que se refiere al análisis puntual que realizan los jueces de instancia respecto del objeto de la controversia se advierte que: **i.** Los tributos al comercio exterior corresponden a los períodos 2015, 2016, 2017 y 2018 (fj. 8248); **ii.** Todas las declaraciones se encuentran en estado pagado. (fj. 8249 vuelta). **iii.** La actora actuó como prueba una base en programa excel, en el que constaba el detalle de cada una de las DAI. De este detalle el Tribunal llega a la conclusión de que la práctica de la prueba respecto de estos archivos excel no guardaba uniformidad. (fj. 8250). **iv.** En la totalidad de los refrendos que fueron practicados como prueba por la parte actora, existían más mercancías que no eran materia de lo reclamado. (fj. 8250). **v.** La parte actora no demostró el valor que resulta indebido. (fj. 8250). **vi.** La prueba por la parte actora devino en ineficaz e insuficiente. (fj. 8250). **6.3.6.-** En ese orden de ideas, en la conclusión del considerando 8.4 del fallo impugnado, se señala: *ª De lo expuesto, se concluye que tal como fue actuada la prueba por la parte actora, esta devino ineficaz e insuficiente con relación a sus asertos y en definitiva para el decurso de la causa, ya que estos juzgadores ni siquiera pueden validar que el valor solicitado por la actora y que consta como cuantía del proceso sea el valor correcto.* ***Ante la falta de medio probatorio de actora, que sustente sus afirmaciones****, **este tribunal concluye que la actora no ha demostrado que el pago realizado en las 393 declaraciones aduaneras, según afirma, sea indebido****, tal como pretende la aludida parte procesal, que se reconozca.º* . (El resaltado es de la Sala). **6.3.7.-** El artículo 151 del COGEP acusado de no haber sido aplicado en el fallo, determina que la parte actora podrá anunciar nueva prueba que se referirá a los hechos expuestos en la contestación. La recurrente sostiene que la nueva prueba -informe pericial- sí cumplía con la exigencia del artículo 151 ibídem, pues se refiere a hechos nuevos que el SENAE expuso en su acto de proposición -que no existe documento alguno que determine que el arancel mixto aplicado por el SENAE es ilegal o que esté fuera de la medida legal, así como tampoco existe un soporte fáctico que permita establecer el arancel específico pagado por la compañía-; sin embargo, el informe habría sido rechazado de manera injustificada e ilegal, pues el presupuesto legal previsto en la norma sí se cumplía. Corresponde entonces, realizar el control de legalidad del fallo impugnado. Así las cosas, hay que recalcar que de la sentencia en análisis se desprende que la admisión de las pruebas ha sido realizada conforme consta en el acta de la audiencia preliminar, es decir, en los siguientes términos: ª *Se aceptan las pruebas anunciadas por la actora,* ***con excepción de la nueva prueba****, **considerando que en esta audiencia oral no se ha señalado objetivamente, su relación con los hechos de la contestación a la demanda, presupuesto legal establecido en el art. 151 del COGEP,** y conforme lo establecido en el numeral 7 del art. 152 y numeral 5 del art. 153 del COGEP, considerando que la acción propuesta es de pago indebido. Por su parte se aceptan las pruebas propuestas por la autoridad demandada.º* . (El resaltado es de la Sala). **6.3.8.-** El artículo 294 numeral

7 literal d)[2] del COGEP establece las reglas que se deben atender para el desarrollo de una audiencia preliminar, de lo cual se tiene que es el momento procesal en el cual el juzgador resuelve sobre la admisibilidad de la prueba conducente, pertinente y útil, excluyendo la práctica de medios probatorios ilegales. Así también, el último inciso del artículo 294 ibídem[3] dispone que se elaborará el extracto de la audiencia preliminar en el que se recogerá, entre otros, las resoluciones adoptadas por el juzgador. El artículo 297 del COGEP determina las reglas para el desarrollo de la audiencia de juicio y, en el numeral 3[4] se dispone que el juzgador ordenará la práctica de las pruebas admitidas. **6.3.9.-** De los hechos detallados en el recurso, se advierte que la recurrente presentó una nueva prueba con fundamento en el artículo 151 del COGEP, la cual puede referirse únicamente a los hechos expuestos en la contestación y que al amparo de lo que dispone el artículo 294 numeral 7 literal d) deberá resolverse sobre la admisibilidad de la prueba en el desarrollo de la audiencia preliminar. En este orden de ideas, esta Sala especializada, luego de la revisión de los argumentos que se vierten en contra de la sentencia confrontados con el contenido de la misma, advierte que la admisibilidad del informe pericial que se acusa de haber sido presentado como nueva prueba y de haberse inadmitido de manera ilegal, ha sido revisado y resuelto, tanto más, aquello se desprende del resúmen contenido en el fallo, respecto de las etapas anteriores a la emisión del mismo, pues expresamente al momento de referirse a la prueba admitida se remiten a la decisión adoptada en la audiencia preliminar y que consta recogida en el acta de audiencia. Esta Sala especializada de lo Contencioso Tributario ha señalado de manera reiterada que el recurso de casación es un recurso extraordinario, excepcional, de alta técnica jurídica, que cuestiona de manera concreta el vicio o los vicios en los que incurre el juzgador de instancia en su decisión, de manera que, identificados los yerros con los debidos sustentos, la Sala de Casación procede a verificar si los mismos se producen para atenderlos y proceder en consecuencia. Así pues es menester reflexionar que el cuestionamiento a la nueva prueba ha ocurrido en una etapa procesal anterior a la emisión del fallo, es decir la inadmisión de prueba se dio con un auto interlocutorio que

2 Art. 294.7.d).- "La audiencia preliminar se desarrollará conforme con las siguientes reglas:... 7. Concluida la primera intervención de las partes, si no hay vicios de procedimiento que afecten la validez procesal, continuará la audiencia, para lo cual las partes deberán:... d) La o el juzgador resolverá sobre la admisibilidad de la prueba conducente, pertinente y útil, excluirá la práctica de medios de prueba ilegales, incluyendo los que se han obtenido o practicado con violación de los requisitos formales, las normas y garantías previstas en la Constitución, los instrumentos internacionales de protección de derechos humanos y este Código, y que fueron anunciadas por los sujetos procesales.".

3 "La o el secretario elaborará, bajo su responsabilidad y su firma, el extracto de la audiencia, que recogerá la identidad de los comparecientes, los procedimientos especiales alternativos del procedimiento ordinario que se ha aplicado, las alegaciones, los incidentes y las resoluciones de la o el juzgador.".

4 "La audiencia de juicio se realizará en el término máximo de treinta días contados a partir de la culminación de la audiencia preliminar, conforme con las siguientes reglas:... 3. La o el juzgador ordenará la práctica de las pruebas admitidas, en el orden solicitado.".

no es objeto de casación, al no ser un fallo ni un auto que ponga fin al proceso como ya se ha pronunciado esta Sala en múltiples ocasiones, destacando que dicha norma no ha sido aplicada para que los jueces lleguen a su conclusión, visto que no forma parte del análisis propio de la sentencia, sino de sus antecedentes. Pero más allá de ello, es de anotar que las mismas defensas técnicas, en especial la recurrente ha manifestado en audiencia que del acta resumen de audiencia preliminar, el Tribunal A quo decidió inadmitir dicha nueva prueba, por lo que aun de estar a la tesitura del recurrente, dicho vicio alegado resulta contradictorio puesto que no cabe alegar una supuesta indefensión sobre la base de una ªfalta de aplicaciónº de una norma que sí fue utilizada y aplicada tanto más que se resolvió la inadmisión de la nueva prueba, en una etapa procesal anterior a la emisión del fallo recurrido.

6.3.10.- El artículo 268 del COGEP en su numeral 1 determina que el recurso de casación procede cuando el fallo impugnado incurra en falta de aplicación, aplicación indebida o errónea interpretación de normas procesales, que hayan viciado el proceso de nulidad insanable o causado indefensión y que hayan influido por la gravedad de la transgresión en la decisión de la causa. La Constitución de la República del Ecuador en su artículo 76 revela un conjunto de garantías inherentes al derecho al debido proceso, al señalar: *ªArt. 76.- En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas: 7. El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías: a) Nadie podrá ser privado del derecho a la defensa en ninguna etapa o grado del procedimiento. [¼].º* . En este sentido, no se advierte que se haya provocado indefensión respecto de fases procesales superadas y sobre las cuales ha existido pronunciamiento expreso del tribunal mediante auto interlocutorio que no puso fin al proceso, ni se verifica trascendencia ni especificidad, pues la actora reconoce y así se desprende del fallo impugnado, que ha podido presentar una nueva prueba en la tramitación de la causa, siendo que la resolución adoptada en auto interlocutorio por los juzgadores competentes ha sido que ésta no cumple con los presupuestos legales que exige el artículo 151 del COGEP para ser admitida a valoración, en una etapa procesal anterior a la emisión del fallo recurrido, con un auto interlocutorio que como se indicó, no es objeto de casación, al no ser un fallo ni un auto que ponga fin al proceso y a todo ello se suma que, la línea argumentativa del recurrente se constriñe en sostener que de haberse admitido la prueba pericial como nueva prueba, el resultado de la decisión hubiese sido diametralmente opuesto, lo cual propiamente constituye una mera expectativa derivada de una inferencia del recurrente, carente de asidero jurídico. Por estas consideraciones, la Sala no encuentra que la sentencia incurra en la aludida falta de aplicación de la norma señalada y se rechaza el caso primero intentado.

6.4. Caso cuarto.- *ª 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.º* . **6.4.1.- Las normas señaladas como infringidas son.- a) Artículo 164 del Código Orgánico General de Procesos.-** *ª 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* . **b) Artículo 10 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones.-** *ª Compensación económica para el Salario Digno.- A partir del ejercicio fiscal 2011, los empleadores señalados en el inciso siguiente, que no hubieren pagado a todos sus trabajadores un monto igual o superior al salario digno mensual, deberán calcular una compensación económica obligatoria adicional que será pagada como aporte para alcanzar el Salario Digno, únicamente a favor de aquellos trabajadores que durante el año hubieran percibido un salario inferior al señalado en el artículo nueve. La Compensación económica señalada en el inciso anterior, será obligatoria para aquellos empleadores que: a. Sean Sociedades o Personas Naturales obligadas a llevar contabilidad; b. Al final del período fiscal tuvieren utilidades del ejercicio; y, c. En el ejercicio fiscal, hayan pagado un anticipo al impuesto a la Renta inferior a la utilidad. La Compensación Económica se liquidará hasta el 31 de diciembre del ejercicio fiscal correspondiente y se podrá distribuir hasta el mes de marzo del año siguiente, por una vez al año, entre los trabajadores que no hubieran recibido el salario digno en el ejercicio fiscal anterior. Para el pago de la Compensación Económica, el empleador deberá destinar un porcentaje equivalente de hasta el 100% de las utilidades del ejercicio, de ser necesario. En caso de que el valor descrito en el inciso anterior no cubra la totalidad del salario digno de todos los trabajadores con derecho a la Compensación Económica, esta se repartirá entre dichos trabajadores, de manera proporcional a la diferencia existente entre los componentes para el cálculo del salario digno y el salario digno señalado en el artículo 8 de este Código. Esta Compensación económica es adicional, no será parte integrante de la remuneración y no constituye ingreso gravable para el régimen de seguro social, ni para el impuesto a la renta del trabajador, y será de carácter estrictamente temporal hasta alcanzar el salario digno.º* . **c) Artículo 65 del Reglamento al Título de Facilitación Aduanera del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones.-** *ª Contenido de la Declaración Aduanera.- Los datos que se deban consignar en la Declaración Aduanera estarán fijados por el Servicio*

Nacional de Aduanas del Ecuador en el formato que se determine para el efecto, teniendo en cuenta los requisitos contemplados en los convenios o tratados internacionales de los cuales el Ecuador forme parte. Sin perjuicio de lo anterior, la información que conste en la Declaración Aduanera contendrá, al menos, la identificación del Declarante, la del medio de transporte, la descripción de las mercancías, origen, procedencia y el valor de las mismas. La Declaración Andina de Valor (DAV) y la auto liquidación de los tributos al comercio exterior se considerarán parte de la Declaración Aduanera, cuando su presentación sea exigible.º . **d) Artículo 425 de la Constitución de la República.-** *ª El orden jerárquico de aplicación de las normas será el siguiente: La Constitución; los tratados y convenios internacionales; las leyes orgánicas; las leyes ordinarias; las normas regionales y las ordenanzas distritales; los decretos y reglamentos; las ordenanzas; los acuerdos y las resoluciones; y los demás actos y decisiones de los poderes públicos. En caso de conflicto entre normas de distinta jerarquía, la Corte Constitucional, las juezas y jueces, autoridades administrativas y servidoras y servidores públicos, lo resolverán mediante la aplicación de la norma jerárquica superior. La jerarquía normativa considerará, en lo que corresponda, el principio de competencia, en especial la titularidad de las competencias exclusivas de los gobiernos autónomos descentralizados.º* . **e) Acuerdo de la Organización Mundial de Comercio y Protocolo de Adhesión al Acuerdo de la Organización Mundial de Comercio.-** *ª cuando el precio CIF unitario por par de zapatos es menor a 30 USD.º* . **6.4.2.-** La casacionista para fundamentar su recurso alega, en resumen, que en el fallo se dejó de aplicar los preceptos jurídicos de valoración de las pruebas en su conjunto, siendo éstos, las declaraciones aduaneras junto con el detalle de Excel. Afirma que si la actora acreditaba que en una declaración se excedió el techo consolidado, se configuraba así el pago indebido y era imposible ratificar el contenido de la resolución que negó el reclamo administrativo. Así, señala que en la sentencia se considera que fue imposible confirmar el pago indebido por la razón de que las importaciones versaban sobre calzado y otros productos, haciendo imposible verificar ª el importe numérico del valor que efectivamente correspondíaº al porcentaje arancelario en disputa. Finalmente, que el Tribunal no atribuyó el valor probatorio que tiene cada declaración aduanera, sin que el contenido sea confrontado con el documento excel y el acto impugnado. **6.4.3.-** Para abordar el caso cuarto hay que señalar que la infracción en normas sobre la valoración de la prueba configura la denominada violación indirecta, pues requiere, primero probar el yerro en la norma de valoración y, como consecuencia de ello, la identificación de la norma de derecho violentada y la forma en como aquello ocurre. **6.4.4.-** Así, la casacionista afirma que el Tribunal al hacer el ejercicio de valoración probatoria no lo ha hecho revisando la prueba en su conjunto, siendo que contaba con las declaraciones aduaneras y el detalle de Excel. Esta Sala especializada advierte que los juzgadores de instancia en el considerando sexto de su fallo establecen como objeto de la controversia: *ª Verificar la legalidad de la resolución SENAE DDQ-2020-0450-RE emitida por DDQ el 14 de julio de 2020 y*

verificar si prospera el pago indebido alegado, conforme las alegaciones planteadas por las partes procesales.º. A continuación, en el considerando octavo precisan que: *ª En este orden de ideas,* ***corresponde a este tribunal comprobar si en el presente caso se cumplen las condiciones prescritas en la ley y la jurisprudencia para que proceda la devolución reclamada, por pago indebido****. En este sentido es preciso señalar que conforme lo han determinado los precedentes jurisprudenciales señalado en líneas arriba, que por lógica deducción en el presente caso, quien alega la existencia de un pago indebido o en exceso tiene la carga de la prueba en cuanto a demostrar tanto la existencia del pago, como que este resulta indebido.º*. (El resaltado es de la Sala). **6.4.5.-** Ahora bien, una vez que el Tribunal determinó que debe probarse que el pago realizado por tributos al comercio exterior es indebido -no se controvierte el pago-, y que dicha obligación legal le corresponde al actor, esta Sala especializada advierte que los juzgadores en el considerando 8.4 el fallo exponen claramente que de la prueba admitida en la audiencia preliminar, entre la documental constan las declaraciones aduaneras, que habrían sido leías en su parte pertinente. A continuación, en el fallo se refiere que la actora actuó la base de excel en la que constaba el detalle de cada una de las DAI, de lo cual, el Tribunal verificó que los archivos excel no guardaban uniformidad, y que en casi la totalidad de los refrendos, existían más mercancías que no eran materia de lo reclamado. En dicha circunstancia, el Tribunal consideró que: *ª de ahí que era necesario evidenciar sin lugar a dudas el importe numérico del valor que efectivamente correspondía a lo demandado con el porcentaje arancelario que la actora dice debió ser aplicado -considerando que el máximo, según sostiene en la demanda, es el 30%-, resultando insuficiente, desde este punto de vista, la prueba practicada, a efectos de vislumbrar el valor efectivo cuya devolución demanda la actora.º*. Finalmente, del fallo se desprende que los juzgadores llegan a la conclusión de que, en ninguna de las declaraciones actuadas como prueba, la actora probó el valor que resulta indebido, de lo cual considera que la prueba fue ineficaz e insuficiente para demostrar lo reclamado por la actora, resolviendo que: *ª Ante la falta de medio probatorio de actora, que sustente sus afirmaciones, este tribunal concluye que la actora no ha demostrado que el pago realizado en las 393 declaraciones aduaneras, según afirma, sea indebido, tal como pretende la aludida parte procesal, que se reconozca.º*. **6.4.6.-** En ese orden de ideas, se debe precisar que el artículo 164 del COGEP alegado como infringido, dispone que los juzgadores deben apreciar la prueba en su conjunto, de acuerdo con las reglas de la sana crítica, lo que ha quedado evidenciado en los considerandos precedentes de este fallo. Lo que realmente pretende la recurrente justificar con sus fundamentación es una errónea valoración de los medios probatorios (error de hecho) lo cual hiere la técnica casacional puesto que, lo que le correspondería justificar es una errónea valoración de los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba, tanto más que, de la valoración probatoria que se realiza en el fallo se advierte una clara aplicación del artículo 164 del COGEP, acusado de falta de aplicación. Lo cierto es que los juzgadores de instancia al valorar la prueba llegan a la clara conclusión de que no se

ha probado que el pago realizado -que no estaba en controversia- sea indebido. Al efecto, en el fallo se anota que la base de datos en programa excel no guardaba uniformidad, pues la actora pretendió mostrar los ítems cuyo valor CIF no sobrepasaba los USD. 30,00; sin embargo, el Tribunal identificó que a veces se refería al valor CIF y a veces al valor FOB. Cabe recalcar que los juzgadores no llegan al convencimiento del valor que reclama la actora como indebidamente pagado; tanto más, llegan a la conclusión de que la prueba practicada por la actora fue ineficaz e insuficiente. De este modo, se evidencia que el Tribunal ha valorado la prueba aportada en el juicio y que no se ha violentado el precepto de la valoración en conjunto, pues se advierte un análisis y valoración de las pruebas que han sido admitidas en juicio para su práctica; es más, en sus argumentos la recurrente no explica cómo el Tribunal A quo afectó la valoración probatoria a efectos de demostrar que el pago realizado y que reclama haya sido indebido. En conclusión, no se ha producido una falta de aplicación del artículo 164 del COGEP, que haya provocado la falta de aplicación de las normas de derecho sustantivo que se señalan en el recurso. En tal virtud, no procede el caso cuarto alegado y se rechaza el recurso interpuesto.

7.- Decisión

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

7.2.- NO CASAR el fallo de mayoría dictado el 24 de abril de 2023, a las 16h11, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario, con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, en el juicio de impugnación No. 17510-2020-00273.

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

7.4.- Sin costas.

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

GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO

JUEZ NACIONAL (E) (PONENTE) (E)

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL

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



Mgs. Jaqueline Vargas Camacho
DIRECTORA (E)

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

www.registroficial.gob.ec

ML/AM

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.