

Ochenta y siete. 87.



Recurso No. 2016-0334

VOTO SALVADO DEL DR. JOSÉ LUIS TERÁN SUAREZ

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA DEL ECUADOR

SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO

Quito, viernes 9 de diciembre del 2016, las 08h53.-

ASUNTO

Resolución de los recursos de casación interpuestos por la Ab. Mercedes Simone Zevallos Pinoargotty, por los derechos que representa de la compañía VITANUTRIORGANIC S.A., en calidad de Gerente General y como tal representante legal; y, por el Econ. Juan Miguel Avilés Murillo, por los derechos que representa del Servicio de Rentas Internas, en calidad de Director Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas (antes Director Regional Litoral Sur), en contra de la sentencia de 23 de marzo de 2016, las 12h29, dictada por la Sala Única del Tribunal Distrital No. 2 de lo Contencioso Tributario con sede en Guayaquil, dentro del juicio de impugnación No. 2011-0149, deducido por la referida compañía en contra de la Resolución No. 109012011RREC026438 de 5 de octubre de 2011, dictada por el Director Regional Litoral Sur del Servicio de Rentas Internas, en la que resuelve aceptar parcialmente el reclamo administrativo interpuesto por la referida compañía, por concepto de Impuesto a la Renta del año 2006.

1. ANTECEDENTES

1.1 Recurso de casación interpuesto por la compañía VITANUTRIORGANIC S.A.: Mediante escrito de 13 de abril de 2016 (fs. 37527-37540) la Ab. Mercedes Simone Zevallos Pinoargotty, por los derechos que representa de la compañía VITANUTRIORGANIC S.A., en calidad de Gerente General y como tal representante legal, fundamentó el recurso de casación en la **causal tercera** del art. 3 de la Ley de Casación. Estimó que en la sentencia recurrida se infringieron las siguientes normas de derecho: Que se ha dejado de aplicar el art. 115 del Código de Procedimiento Civil (precepto jurídico relativo a la valoración de la prueba), lo que ha conducido a una falta de aplicación de los arts. 10 y 16 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno. Sin embargo, la Dra. Magaly Soledispa Toro, Conjueza de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, calificó la admisibilidad del recurso exclusivamente por el cargo de falta de aplicación del art. 115 del Código de Procedimiento Civil, lo que ha conducido a una falta de aplicación del art. 10 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.

1.1.1 En lo que se refiere a la **causal tercera**, por falta de aplicación del art. 115 del Código de Procedimiento Civil, lo que ha conducido a una falta de aplicación del art. 10 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, la casacionista fundamenta de la siguiente manera: **Sobre la glosa de "EXPORTACIONES NETAS".-** Considera que el vicio o error en la valoración de la prueba incurrido por la Sala de Instancia, consiste en la omisión de la valoración de la prueba en su integridad, conforme el segundo inciso del art. 115 del Código de Procedimiento Civil, la misma que exige al juzgador que valore todas las pruebas; que en la especie se ha omitido la valoración del informe pericial del perito Chamber Haro, y una parte del texto de la resolución impugnada referente a *"...Que dicho documento notariado corresponde a una declaración juramentada ... que, en esencia, certifica la validez de los*

Ochenta y ocho - 88-



Recurso No. 2016-0334

documentos adjuntos, estos son: la nota de crédito No. 002-001-0000013, emitida por el contribuyente VITANUTRIORGANIC S.A. a nombre de Hoey Commercial Inc. por motivo de Bonificación por entrega oportuna durante el período julio a diciembre del 2006..."; que la norma sobre valoración de la prueba exige al juzgador expresar en su resolución la valoración de todos los medios probatorios practicados dentro del proceso, lo cual implica la obligación inexcusable de analizar íntegramente las pruebas aportadas por las partes; que dicha labor de valoración se realiza sobre todas y cada una de las pruebas, no agotándose el ejercicio con la imprecisa y errada afirmación de que "no se ha podido desvirtuar la objeción para su admisibilidad establecida por la administración tributaria, no siendo suficiente el pronunciamiento que los peritos han emitido respecto a este punto, al no constar adjuntado a ellos el documento que fue materia de cuestionamiento de la administración, por lo que se confirma la glosa"; que la sentencia que en su parte dispositiva ratifica la glosa por concepto de "EXPORTACIONES NETAS", y señala que sobre dicha diferencia no se han presentado pruebas; que la aseveración de la sentencia es falsa y no se ajusta a la realidad de los autos. **Identificación del medio de prueba sobre el cual se dejó de aplicar la norma relativa a la valoración probatoria.**- Que en escrito de prueba (31 de mayo de 2012), en el numeral 4 se solicitó que se realice la inspección contable sobre la documentación que soporta el valor de USD\$ 2.563.489,91, por concepto de "Exportaciones Netas", el cual fue proveído el 5 de junio de 2012, y producto de la revisión de la documentación exhibida, se elaboraron informes entre el que destaca el informe pericial presentado por el CPA José Chamber Haro, el día 5 de octubre de 2012, informe pericial que no fue valorado en la sentencia recurrida. **Importancia procesal del medio de prueba.**- Que el informe pericial presentado por el CPA José Chamber Haro, reviste de vital importancia probatoria; que en el evento de ser analizado y entendido por la Sala

juzgadora, la conclusión obtenida en sentencia, en la parte relativa a "EXPORTACIONES NETAS", sería distinta; que dicho informe recoge las explicaciones que constituyen la prueba de descargo de la glosa de "Exportaciones Netas"; que la glosa establecida por la Administración Tributaria en el procedimiento de determinación tributaria, tiene su origen en el error de establecer que la actora omitió ingresos por el valor de USD\$ 2.563.489,91; que el informe pericial explica con claridad que la actividad económica del contribuyente es la compra y exportación de banano en estado natural; que siendo uno de los principales clientes del contribuyente, la compañía Hoey Comercial Inc., cliente con el cual mantiene un convenio de bonificaciones en base al número de cajas que se compren durante el periodo de junio a diciembre, el cual es considerado temporada baja en el negocio del banano; que en base al convenio referido, se emitió la Nota de Crédito No. 002-001-0000013, por el valor de USD\$ 2.563.489,91; que la Administración Tributaria establece la glosa señalando que dentro del concepto de la referida nota de crédito, no se ha establecido cuál es el comprobante de venta que se afecta con dicha transacción, en consecuencia, el documento, según el equivocado criterio de la administración, no reúne los requisitos de llenado establecidos en el Reglamento de Comprobantes de Venta y de Retención; que el perito en su informe claramente expone las razones fácticas que acreditan los descuentos otorgados mediante la emisión de la nota de crédito, conclusiones que se fundamentan en la revisión de un convenio y posterior *adendum* acordado con el cliente Hoey Comercial Inc., y esta operación debe ser analizada en base a las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan, conforme al art. 17 del Código Tributario; que el informe pericial del CPA Chamber Haro con claridad explica que la realidad económica de las transacciones realizadas por el contribuyente corresponden a un descuento por bonificación, por tal motivo se emitió una Nota de Crédito; que la comentada bonificación se realizó

en base a un convenio junto con su respectivo *adendum*, y en la contabilidad constan los valores recibidos en relación a aquellas transacciones comerciales; que dentro del proceso obra el informe pericial comentado que constituye la prueba que demuestra la equivocación e ilegalidad de la glosa por "Exportaciones Netas" que ha sido ratificada en la sentencia recurrida; que en el evento que la prueba hubiera sido valorada, no podría concluirse, como erradamente hace la sentencia recurrida, señalando que sobre la glosa de "Exportaciones Netas" no constan pruebas que permitan valorar su juridicidad.

Normas de derecho no aplicadas.- Que la falta de aplicación del precepto jurídico aplicable a la valoración de la prueba (art. 115 del Código de Procedimiento Civil) ha conducido a la no aplicación del art. 10 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, que señala para determinar la base imponible sujeta al Impuesto a la Renta, se deducirán los gastos que se efectúen con el propósito de obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana que no estén exentos; que esta disposición sustantiva no ha sido aplicada en la sentencia recurrida, en la parte que resuelve sobre la glosa de "Exportaciones Netas", producto de la violación a preceptos jurídicos sobre valoración de prueba, por lo que se ha configurado la violación indirecta; que la norma de derecho indirectamente vulnerada permitió al recurrente considerar los descuentos otorgados a sus clientes, en atención a su realidad económica y a las normas tributarias vigentes.

1.2 Recurso de Casación interpuesto por el Servicio de Rentas Internas:

Mediante escrito de 27 de abril 2016 (fs. 37546-37554), el Econ. Juan Miguel Avilés Murillo, por los derechos que representa del Servicio de Rentas Internas, en calidad de Director Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas (antes Director Regional Litoral Sur), fundamentó el recurso de casación en las **causales tercera y primera** del art. 3 de la Ley de Casación. Estimó que en la sentencia recurrida se infringieron las siguientes normas de derecho: **a) Causal tercera.-**

Falta de aplicación del art. 115 del Código de Procedimiento Civil (la prueba deberá ser apreciada en .su conjunto), que condujo a la no aplicación de los arts. 8 y 23 de la Ley de Régimen Tributario Interno; y, 1 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno; y, **b) Causal Primera.**- Falta de aplicación del art. 91 del Código Tributario vigente a la época; y, errónea interpretación del art. 66-3 y 66-4 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno. Sin embargo, la Dra. Magaly Soledispa Toro, Conjueza de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, calificó la admisibilidad del recurso exclusivamente por los cargos por falta de aplicación del precepto de valoración probatoria, contenido en el art. 115 del Código de Procedimiento Civil, que condujo a la no aplicación de las normas de derecho contenidas en los arts. 23 de la Ley de Régimen Tributario Interno y 1 del Reglamento de Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, al amparo de la causal tercera; y, por errónea interpretación de los arts. 66-3 y 66-4 del Reglamento de Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, al amparo de la causal primera.

1.2.1 Con relación a la **causal tercera**, el recurrente refiriéndose al considerando QUINTO del fallo que se recurre, **Glosa al casillero 602 "Ventas netas locales gravadas con tarifa cero 0%"**, alega la falta de aplicación del art. 115 del Código de Procedimiento Civil (la prueba deberá ser apreciada en .su conjunto), que condujo a la no aplicación de los arts. 23 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno y 1 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno. Fundamenta su recurso en los siguientes términos: **Enunciación específica del precepto jurídico aplicable a la valoración de la prueba que no ha sido aplicado.**- Manifiesta que del art. 115 del Código de Procedimiento Civil, se considera que no ha sido aplicado el precepto jurídico respecto de que la prueba deberá ser apreciada por el juez en su conjunto. **Individualización de los medios de**

noventa - 90 -



Recurso No. 2016-0334

prueba objeto de la falta de aplicación del precepto jurídico aplicable a la valoración de la prueba enunciado.- Sostiene que consiste en el informe pericial del Ing. Marlon Campaña Pineda. **Explicación de la forma en la que se ha producido la falta de aplicación del precepto jurídico aplicable a la valoración de la prueba.-** Señala que la diferencia establecida en los ingresos de la contribuyente consiste en que VITANUTRIORGANIC muestra facturas de compras realizadas a proveedores de fruta pero en ciertos documentos internos se puede verificar que la compañía realiza descuentos a dichos proveedores, a razón del valor descontado reembolsarlo a terceras compañías (AEROVIC C.A., REY BANANO DEL PACÍFICO C.A., EXPOPLAST C.A., FERTISA S.A., REYBANPAC C.A. y SERINTAGRO) como acuerdo de cooperación de cobro de valores adeudados por los proveedores de fruta a estas terceras compañías; no obstante, contablemente VITANUTRIORGANIC sigue manteniendo en cuentas por pagar esos valores, por otro lado no se pudo verificar que dichas transferencias se traten de los mismos valores descontados, toda vez que el sujeto pasivo no presentó los registros contables correspondientes para poder verificar que efectivamente se había descargado el valor descontado de las cuentas por pagar, así como también se verificó que la actora mantenía otras transacciones con estas compañías, lo que condujo a que la Administración Tributaria estableciera diferencia en sus ingresos; que en el considerando QUINTO en el literal E) la Sala juzgadora procede a mencionar el informe pericial del Ing. Marlon Campaña Pineda, donde principalmente expresa el motivo de la glosa establecida por la Administración Tributaria, así como la corroboración de la inexistencia de registros contables que permitan relacionar que las transferencias realizadas a las terceras compañías se trata de los valores descontados a los proveedores de fruta; que lamentablemente al momento de la valoración de la prueba para tomar una decisión sobre la glosa, la Sala juzgadora no hace mención alguna respecto de la inexistencia de los

registros contables que permitan relacionar que el valor transferido corresponda al mismo que fue descontado por VITANUTRIORGANIC a razón de los acuerdo de cooperación con estas terceras compañías, como lo corrobora el informe pericial del profesional insinuado por la Administración Tributaria; que la Sala Única, en falta de aplicación de precepto jurídico de valoración de la prueba en su conjunto, omite analizar lo argumentado en el informe pericial del Ing. Marlon Campaña Pineda, del cual claramente se podía corroborar que no existen registros contables que permitan relacionar que el valor transferido sea el mismo al descontado por VITANUTRIORGANIC para el supuesto pago a las terceras compañías; que la inconsistencia de los hechos alegados por el contribuyente con el registro contable no se constituye en una mera formalidad que puede ser superada con los hechos considerados dentro del acápite QUINTO de la sentencia, puesto que el experto técnico, auxiliar del juez, no haya logrado identificar en la contabilidad del contribuyente la cuenta ni el asiento diario que demuestre el cruce de los descuentos con los pagos, sumerge al juzgador en un estado de incertidumbre con respecto al tratamiento contable que el contribuyente le dio a los hechos alegados, así como la forma en que tales hechos modificaron la renta del período fiscal 2006; que no atiende a la razón que el juzgador haya omitido considerar como un hecho de relevancia la inconsistencia contable de las alegaciones del actor cuando las normas tributarias parten de este registro como base de la determinación que efectúe tanto el sujeto pasivo como activo del tributo, el juzgador le ha restado trascendencia al hecho de que el contribuyente ha inobservado normas contables de exigencia mínima, dejando a un lado presupuestos tan elementales como el sistema de partida doble, explicitado en el artículo 20 de la Ley de Régimen Tributario Interno; que cómo puede el juzgador relevar la importancia del conocimiento contable sobre la transacción, cómo puede fallar modificando una glosa sin tener certeza sobre la forma en que dicha

noventa y uno. 91-

transacción influyó en la determinación del tributo; que si la Sala juzgadora en la apreciación de la prueba hubiese contrastado los informes periciales presentados, hubiese podido tomar en cuenta que contablemente no existe forma de relacionar el valor transferido a los valores descontados por VITANUTRIORGANIC; que la Sala juzgadora sin certeza contable alguna decide dar de baja parcialmente la glosa, cuando en autos existía un criterio técnico, que a pesar de ser mencionado en la redacción de dicho considerando al analizar la respectiva glosa, decide no incluir en su análisis o valoración de los hechos, lo expuesto por el perito Campaña Pineda en su informe, y que coadyuvan a la secuencia lógica de las conclusiones expuestas en dicho informe pericial. **Explicación de la forma en la que la falta de aplicación del precepto jurídico aplicable a la valoración de la prueba contenido en el art. 115 del Código de Procedimiento Civil ha provocado la no aplicación de las normas de derecho.**- Afirma que el art. 1 del Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno, indica que para efectos de la cuantificación de ingresos las sociedades deberán registrar el precio del bien transferido o del servicio prestado; que el art. 23 de la Ley de Régimen Tributario Interno indica que la determinación directa se hará en base a la contabilidad del sujeto pasivo; que la falta de aplicación del precepto jurídico aplicable a la valoración de la prueba, ha ocasionado que se omita el análisis de la contabilidad del sujeto pasivo, pues no se tomó en cuenta los registros contables, ni se corroboró de que exista el descargo de las cuentas por pagar respecto de los valores que no fueron pagados por VITANUTRIORGANIC a razón de las facturas de las adquisiciones con sus proveedores de fruta por supuestos pagos a terceras compañías en un acuerdo de cooperación; que en un manifiesto error la Sala no toma en cuenta los registros contables que la compañía estaba obligada a realizar para relacionar cada transacción y la transferencia realizada, verificación únicamente posible mediante el análisis de

los registros contables y medios de pago utilizados a través de una institución financiera; que es a raíz de una apreciación viciada de la prueba que el juez resuelve en sentencia reducir la glosa establecida en los ingresos de VITANUTRIORGANIC; que queda sentado que el vicio en la apreciación de la prueba ha sido trascendente para la aplicación de los 20 de la Ley de Régimen Tributario Interno y artículo 1 de su Reglamento.

1.2.2 En lo que tiene que ver con **causal primera** por la **Glosa al casillero 813 "Ajuste por Precios de Transferencia"**, en relación a la errónea interpretación de los arts. 66-3 y 66-4 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno, manifiesta que de la lectura del considerando SÉPTIMO de la sentencia recurrida se evidencia como la Sala en un intento de aplicar las normas pertinentes de derecho, en este caso el art. 66-3 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario, que indica los criterios de comparabilidad que se debe tomar en cuenta al momento de la aplicación de cualquiera de los métodos especificados en el art. 66-4 *ibídem*, reconoce que efectivamente existe una variación de precios de mercado en el exterior; que si la Sala Única consideró que la Administración Tributaria debía tomar en cuenta dentro del cálculo tanto los valores inferiores como los superiores de acuerdo a las variaciones presentadas en cada mercado por país, esto no quiere decir que el método aplicado por el fisco haya sido el incorrecto y por lo tanto debía (sic) darse de baja la glosa en su totalidad; que al tratarse de un bien exportado *commodity*, punto que no fue rebatido por la Sala, es decir, un bien del cual hay un mercado organizado que determina un precio, se puede tomar esta información como pública a través de la revista SOPISCO, fuente de información que tampoco fue descartado en sentencia, por lo que el método que escogió la Administración Tributaria es el más adecuado; que si la Sala consideró que la forma de cómo había aplicado el método la Administración Tributaria era el incorrecto porque para su criterio debió tomarse en cuenta

noventa y dos. 92.



Recurso No. 2016-0334

valores inferiores y superiores de precios comparables del mercado exterior, esto no justifica que el método utilizado, no debía ser usado para realizar el ajuste; que la Directriz 2.7 de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) explica que *"...Cuando sea posible encontrar operaciones no vinculadas comparables, el método del precio libre comparable es el camino más directo y fiable para aplicar el principio de plena competencia. En consecuencia, en tales casos este método es preferible a los demás"*; que la Administración Tributaria procedió a utilizar el Método de Precio Comparable no Controlado, considerando que al tratarse de la venta al exterior de banano que es un *commodity*, no se requirió realizar ajustes en cuanto a las especificaciones del producto; que sin embargo, la Administración Tributaria sí consideró otro tipo de ajuste que era necesario para realizar el análisis, el cual consiste en tener los precios comparables a precio FOB y no FOT o CIF que es como presentan los datos dependiendo del destino de la exportación; que la Sala reconoce como hechos probados las existentes variaciones de precios comparables en el exterior, no rebate que sea un producto *commodity*, como tampoco desvirtúa que la información haya sido tomada de SOPISCO NEWS, por lo que debía haber concluido que el método escogido por la Administración Tributaria era el correcto por esas razones; que por consiguiente, que haya considerado que la forma en que la Administración escogió los comparables para el respectivo ajuste, por no haberse tomado en cuenta los valores inferiores y superiores había sido equivocado, no dictamina el descarte del método conforme a las directrices de la OCDE; que existe errónea interpretación de las normas contenidas en los artículos 66.3 y 66.4 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, ya que el simple hecho de no haber utilizado una media entre las comparables negativas y positivas no violenta el Principio de Plena Competencia, lo cual no es argumento suficiente ni una conclusión lógica de lo expresado en la norma,

ya que la fórmula de cálculo de comparables y errores de hecho en el ajuste no descartan por sí solos la aplicación de un método concreto, cálculo que la Sala no ha realizado pero que no obstante decide declarar la baja de la glosa por considerarla una glosa excesiva; decisión que no se encuentra sustentada en una norma expresa y que se fundamente en una errónea interpretación de las normas antes mencionadas; que el vicio del derecho antes señalado resulta determinante en la decisión de la causa toda vez que descartar la validez del método usado por la Administración Tributaria por la fórmula de cálculo realizada, ligado ello al Principio de Plena Competencia, no determina los factores que definen cuál es el método más adecuado para realizar el ajuste por precios de transferencia, ni el sustento que llegase a ser directamente aplicable que presenta el descarte del método por dicha razón.

1.3 Como se señaló *ut supra*, la Dra. Magaly Soledispa Toro, Conjueza de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, mediante auto de 13 de julio de 2016, las 16h28, respecto del recurso interpuesto por VITANUTRIORGANIC S.A calificó su admisibilidad, exclusivamente por el cargo de falta de aplicación del art. 115 del Código de Procedimiento Civil, que ha conducido a una falta de aplicación del art. 10 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, al amparo de la causal tercera; y, respecto del recurso presentado por el Servicio de Rentas Internas, calificó la admisibilidad exclusivamente por los cargos por falta de aplicación del precepto de valoración probatoria, contenido en el art. 115 del Código de Procedimiento Civil, que condujo a la no aplicación de las normas de derecho contenidas en los arts. 23 de la Ley de Régimen Tributario Interno y 1 del Reglamento de Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, al amparo de la causal tercera; y, por errónea interpretación de los arts. 66-3 y 66-4 del Reglamento de Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, al amparo de la causal primera; ordenando correr traslado a las partes para que den

noventa y tres - 93 -



Recurso No. 2016-0334

contestación a los mismos dentro del término previsto en el art. 13 de la Ley de Casación.

1.4 El Ab. Teodoro Pacífico Rodríguez Sémper, ofreciendo poder o ratificación de gestiones por parte de la Ab. Mercedes Simone Zevallos Pinoargotty, en calidad de Gerente General de la compañía VITANUTRIORGANIC S.A. y como tal, representante legal, dentro de tiempo (fs. 14-31 del cuadernillo de casación) presenta la contestación al recurso propuesto por la Administración Tributaria y manifiesta que: **Sobre la causal tercera.**- Que en el apartado quinto de la sentencia recurrida, se analiza la glosa de Ventas Netas Locales gravadas con tarifa 0% y que el informe del Ing. Campaña formó parte del análisis de la sentencia; que no obstante, dicho medio probatorio no es único que obra en el proceso, sino que también encontramos el informe del perito Chamber Haro, el cual es contrastado con las afirmaciones del informe elaborado por la Econ. Parra; que tal como consta en la sentencia, no es cierto que la misma no incluya en su análisis el informe pericial presentado por el Ing. Marlon Campaña Pineda; que dicho medio de prueba ha sido incluido en el análisis, así como otros medios de prueba como el informe pericial del perito Chamber y otros instrumentos públicos que se encuentran incorporados al proceso; que la totalidad de los medios de prueba aportados por las partes sirvieron para que la Sala *a quo* dicte su sentencia en forma motivada conforme se aprecia de su texto literal; que el recurso interpuesto por la autoridad tributaria bajo la causal tercera, no cumple con el requisito de la demostración lógica jurídica relativa a la precisión de la forma en que ha sido violada la norma sobre la valoración de la prueba en su conjunto; que al contrario, de la sentencia se desprende su valoración en conjunto con las demás pruebas y la resolución adoptada con fundamento en los hechos acreditados en el proceso; que la argumentación del recurso de casación de la Autoridad Tributaria es equivocada por fundarse en premisas falsas y en criterios errados, tal como considerar que el medio de

prueba consistente en el informe del Ing. Marlon Campaña Pineda no ha sido valorado; que dicho medio de prueba fue valorado, no obstante que, a pesar de su clara intención de ratificar la decisión adoptada en la Resolución Administrativa, en el proceso constan otros medios de prueba que sirvieron para que en sentencia se valore la totalidad de las pruebas en su conjunto lo que permitió a la Sala *a quo* dictar una sentencia motivada, no solo por la expresión de normas de derecho y la pertinencia de su aplicación, sino por la justificación de sus decisiones en elementos de convicción válidos que fueron aportados en el proceso. **Sobre la causal primera.-** Que no se explica con argumentos válidos y coherentes la alegada errónea interpretación de los artículos 66.3 y 66.4 del Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno; que el recurso evidencia una falta de comprensión sobre las razones para decidir (*ratio decidendi*) que fueron adoptadas y fundamentadas para dejar sin efecto la glosa por concepto de ajuste de precios de transferencia; que el artículo 66.6 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno remitía a las directrices de la OCDE, en tal virtud, el método de precio libre comparado es el idóneo siempre que no existan diferencias entre el comparable y las operaciones ajustadas, o que dichas diferencias puedan ser objeto de ajustes precisos que eliminen las mismas; que en el ajuste de precios de transferencia realizado por la administración se aprecia que los precios referenciales por país de destino tenían gran oscilación entre las semanas examinadas, en algunos casos las variaciones de los precios entre semanas eran de 91 veces más (caso Italia que representa el 57,56% de la fruta exportada); que con amplitud el fallo explica las variaciones de precios en las diferentes semanas por país de destino; que las condiciones establecidas en las Directrices de la OCDE para aplicar el método de precio comparable no controlado no se han cumplido, en cuanto no se ha establecido un comparable con una empresa que haya vendido

Recurso No. 2016-0334

banano a lo largo del año a un precio sustancialmente fijo (variedad de banano Cavendish tipo 22XU: US\$ 4,55 las semanas 1 y 2 del año 2006, US\$ 4,75 las semanas que van de la 3 a la 16, US\$ 4,80 las semanas que van de la 17 a la 52, siendo la variación entre el precio más bajo y el más alto del 5%), independientemente de las variaciones de precio en el mercado, que de acuerdo a la información de precios referenciales que la misma Administración Tributaria determinó, es trepidante conforme se detalló con amplitud en el fallo; que el método aplicado por la administración no produce como resultado final un ajuste a una utilidad que hubiera obtenido el contribuyente de haber pactado precios en una relación no controlada; que considera la sentencia que el método tradicional no podía aplicarse ante falta de comparables idóneos, y por tanto resultaba procedente aplicar el método de margen transaccional de utilidad operacional; que la administración no aproximó la realidad de los comparables a los hechos sujetos a ajuste, pues solo consideró para el ajuste las diferencias cuando los precios de exportación estaban por debajo del comparable parcial, y no cuando los precios de exportación eran superiores, con lo que el resultado final obtenido no fue el de conseguir que la utilidad final determinada se aproxime a las condiciones de plena competencia; que por todas las razones ampliamente detalladas, la sentencia considera que el ajuste realizado por la administración riñe con el principio de generalidad establecido en el art. 300 de la Constitución, así como infringe en su integridad las directrices de la OCDE, los artículos 2 y 8 de la Ley de Régimen Tributario Interno, el art. 66-2 del Reglamento de aplicación de la LRTI y el artículo 91 literal b del Código Tributario, en sus textos vigentes a la época; que en los seis puntos precedentes se ha resumido la *ratio decidendi* de la sentencia dictada por el *a quo*, argumentos que no han sido cuestionados por la autoridad recurrente conforme se desprende de su escrito de recurso de casación en el que no se hace alusión alguna sobre las razones por la que la sentencia decide

considerar que el ajuste realizado por la autoridad es contrario a derecho por emplear un método que no era idóneo al caso concreto; que la recurrente realiza una exposición carente de argumentos válidos para atacar consideraciones de la sentencia que complementan la decisión principal, esto es, la casación de la autoridad tributaria se contrae a atacar los puntos resueltos *Obiter dictum* (dicho sea de paso) en sentencia, más no se pronuncia sobre las razones que soportan la decisión principal; que resulta evidente que la decisión adoptada en sentencia relativa al ajuste de precios de transferencia no se sustenta en el hecho de no haber utilizado una media entre los comparables negativos y positivos, sino en la falta de información comparable empleada por la administración en el ajuste, lo cual derivó en la falta de argumento para emplear el método tradicional aplicado en la determinación; que el literal Q.5) de la sentencia claramente señala, como conclusión, que aun cuando se llegare a considerar que la administración procedió en forma correcta al imponer el método de precio comparable no controlado, al haberlo aplicado en forma sesgada (solo considerando las semanas positivas y excluyendo las que el valor SOPISCO era inferior a las reportadas por el contribuyente), el ajuste establecido no cumplía el principio de plena competencia; que sobre la aplicación sesgada de la información obtenida en los boletines SOPISCO NEWS, esto es, la sentencia dictada por el Tribunal *a quo* realiza un pronunciamiento *Obiter dictum* que resulta complementario, no principal, a la *ratio decidendi* de la sentencia, y es sobre este punto en el que se ha concentrado la argumentación del recurso bajo la causal primera; que sobre la argumentación fáctica y jurídica para resolver sobre la validez de la glosa de ajuste de precios de transferencia, la recurrente no ha manifestado reproche alguno.

1.5 La Administración Tributaria, no presenta contestación al recurso de casación interpuesto por la compañía VITANUTRIORGANIC S.A.

noventa y cinco. 95.



Recurso No. 2016-0334

1.6 El Tribunal a quo, en la sentencia recurrida: "...declara **PARCIALMENTE CON LUGAR** la demanda presentada por abogado Xavier Muñoz Intriago por los derechos que representa de la compañía VITANUTRIORGANIC S.A.: 1) se da de baja en su totalidad la glosa al casillero 813; 2) se da de baja la cantidad de US\$ 3'039.834,26 de la glosa al casillero 602, que en consecuencia queda reducida a US\$ 94.168,38; 3) se ratifica la glosa al casillero 603. El valor caucionado por el actor (foja 82, que según escrito que obra a foja 83 fue entregado a la administración tributaria en forma directa; que en copias simples se adjuntará a la notificación de boleta física a las partes) será imputado a la obligación adeudada, conforme al artículo innumerado colocado a continuación del artículo 233 del Código Tributario...".

2. JURISDICCIÓN Y COMPETENCIA

2.1 Este Tribunal Especializado es competente para conocer y resolver los presentes recursos de casación, en virtud de las Resoluciones Nos. 004-2012 de 25 de enero de 2012 y 341-2014 de 17 de diciembre de 2014, emitidas por el Pleno del Consejo de la Judicatura; Resoluciones Nos. 01-2015 y 02-2015 de 28 de enero de 2015, expedidas por el Pleno de la Corte Nacional de Justicia; así como por el sorteo que consta en el proceso y en atención a lo previsto en los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador, 185 segunda parte, número 1 del Código Orgánico de la Función Judicial y artículo 1 de la Codificación de la Ley de Casación.

3. VALIDEZ PROCESAL

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

4. PLANTEAMIENTO DE LOS PROBLEMAS JURÍDICOS A RESOLVER

4.1 En contra de la sentencia de 23 de marzo de 2016, las 12h29, dictada por la Sala Única del Tribunal Distrital No. 2 de lo Contencioso Tributario con sede en Guayaquil, con sustento en las **causales tercera y primera** del art. 3 de la Ley de Casación, se formulan los siguientes cargos:

4.1.1 **Recurso de casación interpuesto por la compañía VITANUTRIORGANIC S.A.-** A través de la Ab. Mercedes Simone Zevallos Pinoargotty, por los derechos que representa de la compañía VITANUTRIORGANIC S.A., en calidad de Gerente General y como tal representante legal:

Cargo único: Sobre la glosa "**EXPORTACIONES NETAS**".- "**Falta de aplicación**" del precepto jurídico aplicable a la valoración de la prueba contenido en el art. 115 del Código de Procedimiento Civil (La prueba deberá ser apreciada en su conjunto), que condujo a la **no aplicación** de la norma de derecho contenida en el art. 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno (**causal tercera**).

4.1.2 **Recurso de casación interpuesto por el Servicio de Rentas Internas,** por intermedio del Econ. Juan Miguel Avilés Murillo, por los derechos que representa del Servicio de Rentas Internas, en calidad de Director Zonal 8 (antes Director Regional Litoral Sur):

noventa y seis. 96.



Recurso No. 2016-0334

Cargo 1: Con relación al considerando QUINTO del fallo que se recurre, **Glosa al casillero 602 "Ventas netas locales gravadas con tarifa cero 0%"**.- "Falta de aplicación" del precepto jurídico aplicable a la valoración de la prueba contenido en el art. 115 del Código de Procedimiento Civil (la prueba deberá ser apreciada en su conjunto), que condujo a la **no aplicación** de las normas de derecho contenidas en los arts. 23 de la Ley de Régimen Tributario Interno; y, 1 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno (**causal tercera**).

Cargo 2: Con relación a la **Glosa casillero 813 "Ajuste por Precios de Transferencia"**.- "Errónea interpretación" de los arts. 66-3 y 66-4 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno (**causal primera**).

5. CONSIDERACIONES Y RESOLUCIÓN DE LOS PROBLEMAS JURÍDICOS PLANTEADOS

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

5.2 La doctrina y la jurisprudencia orientan que cuando se acusa al fallo de hallarse incurso en varias causales, para resolver los cargos expuestos en virtud de un recurso de casación, el Tribunal debe seguir un orden lógico jurídico, impuesto no por la voluntad de los juzgadores sino por las implicaciones de los vicios que pudieran afectar la sentencia. Así, en el presente caso, esta Sala Especializada comienza con el estudio de la causal tercera para proseguir con la primera.

5.3 Tanto la compañía actora como la Administración Tributaria, han fundamentado sus recursos en la **causal tercera** del art. 3 de la Ley de Casación, la misma que textualmente señala: *"3ra. 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 en la sentencia o auto"*. La causal tercera del artículo 3 de la Ley de Casación, *"...recoge la llamada en la doctrina violación indirecta, que permite casar el fallo cuando el mismo incurre en error al inaplicar, aplicar indebidamente o interpretar en forma errónea las normas relativas a la valoración de la prueba, cuando ello ha conducido a una equivocada aplicación o a la no aplicación de normas de derecho en el fallo impugnado; el recurrente en su fundamentación deberá demostrar el error de derecho en que ha incurrido el Tribunal de instancia, ya que nuestro sistema no admite la alegación del error de hecho en la valoración de la prueba, como causal de casación, ya que pertenece al llamado sistema de casación puro..."* (La Casación Civil en el Ecuador, Andrade Ubidia, Santiago, Universidad Andina Simón Bolívar, Quito-2005, p. 151); es decir, no se trata de la posibilidad de denunciar un error de hecho en la valoración de la prueba, sino de invocar con absoluta precisión cómo fue que el juez no aplicó, aplicó indebidamente o interpretó erróneamente los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba. Así pues, la violación de la ley

noventa y siete - 97-



Recurso No. 2016-0334

sustancial se produce en forma indirecta cuando el juez en la labor de juzgamiento como consecuencia de los errores de apreciación probatoria, incurre en falsos juicios sobre las pruebas,... porque infringe la ley probatoria. (Luis Armado Tolosa Villabona, *Teoría y Técnica de la Casación*, Ediciones Doctrina y Ley Ltda., Bogotá – Colombia, 2008, p.p. 363-364). Para Jordi Nieva Fernoll, dentro de las varias formas en que se puede fundamentar o sustentar la violación de los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba “...sigue existiendo la posibilidad de que el tribunal de casación analice la valoración probatoria en tres supuestos muy concretos: 1. Cuando el juez haya pasado por alto la aplicación de una norma de prueba legal. En este caso. Una disposición claramente normativa obliga al juez a valorar la prueba en un determinado sentido, de manera que si el juez a quo prescinde de la misma y opta por la libre valoración, el tribunal deberá casar la sentencia, por vulneración del ordenamiento jurídico; 2. Si el juez sobrepasó los límites de lo razonable en la valoración probatoria, de manera que sus conclusiones no están sustentadas en ninguna lógica racional, el tribunal deberá casar también la sentencia, porque además de las vulneraciones normativas en que incurre en este caso, lo cierto es que no hay regla más esencial de cualquier ordenamiento jurídico que el seguimiento de la lógica y la coherencia; y, 3. Por último, es posible que el juez a quo haya acudido a la última ratio del ordenamiento probatorio, la carga de la prueba antes de tiempo. Es decir, que haya prescindido de valorar el material probatorio obrante en autos y haya presupuesto que era insuficiente; pues bien, en estos casos, en los que el juzgador, en realidad no ha valorado la prueba, la sentencia también debe ser casada, por aplicación indebida de las disposiciones legales sobre la carga de la prueba a un supuesto que no corresponde”. (Jorge Nieva Fernoll: *La valoración de la prueba*, Marcial Pons, Madrid-España, 2010, pág. 355 y 356). Recogiendo esta opinión, el error en materia de Casación, en la vía indirecta,

consiste en un yerro de apreciación probatoria. Por tanto, en la sentencia impugnada, el error debe aparecer manifiesto, evidente, palpable, claro, ostensible y notorio, de tal manera que, sin mayor esfuerzo en el análisis de las probanzas, se vea que la apreciación probatoria pugna evidentemente y de forma manifiesta con uno de los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba. A criterio de esta Sala Especializada, los tribunales o jueces de instancia tienen autonomía para apreciar las pruebas que obren dentro del proceso, sin embargo esta soberanía y autonomía de los juzgadores de instancia en la apreciación probatoria no puede ser ilimitada; tiene límites en la defensa de los derechos o garantías fundamentales; de tal manera que, el Tribunal de Casación sí puede revisar la apreciación que los jueces de instancia hayan hecho de la prueba, si al hacerlo han violado los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba. En definitiva y siguiendo la línea jurisprudencial de la Sala, para la demostración del error de derecho al amparo de la causal tercera del art. 3 de la Ley de Casación, la proposición jurídica debe contener, como mínimo, los siguientes pasos: **1.** La identificación en forma precisa del medio de prueba que a su juicio ha sido erróneamente valorado en la sentencia; **2.** La determinación con precisión de la norma procesal sobre valoración de prueba que ha sido violada; **3.** La demostración lógica y jurídica de la forma cómo ha sido violada la norma sobre valoración del medio de prueba respectivo; y, **4.** La identificación de la norma sustantiva o material que ha sido aplicada erróneamente o que no ha sido aplicada a consecuencia del yerro en la valoración probatoria.

5.4 Los casacionistas, **compañía VITANUTRIORGANIC S.A., y Servicio de Rentas Internas**, manifiestan en sus respectivos recursos que se han violentado las normas de derecho que constan en los numerales 4.1.1 cargo único, y 4.1.2 cargo 1, de este fallo, respectivamente, y cuyos textos son los siguientes:

CÓDIGO DE PROCEDIMIENTO CIVIL

"Art. 115.- La prueba deberá ser apreciada en conjunto, de acuerdo con las reglas de la sana crítica, sin perjuicio de las solemnidades prescritas en la ley sustantiva para la existencia o validez de ciertos actos.

El juez tendrá obligación de expresar en su resolución la valoración de todas las pruebas producidas".

LEY DE ORGÁNICA DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO

"Art. 10.- Deducciones.- En general, para determinar la base imponible sujeta a este impuesto se deducirán los gastos que se efectúen para obtener mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana que no estén exentos. (..)"

"Art. 23.- Determinación por la administración.- La administración efectuará las determinaciones directa o presuntiva referidas en el Código Tributario, en los casos en que fuere procedente.

La determinación directa se hará en base a la contabilidad del sujeto pasivo, así como sobre la base de los documentos, datos, informes que se obtengan de los responsables o de terceros, siempre que con tales fuentes de información sea posible llegar a conclusiones más o menos exactas de la renta percibida por el sujeto pasivo.

(...) La administración realizará la determinación presuntiva cuando el sujeto pasivo no hubiese presentado su declaración y no mantenga contabilidad o, cuando habiendo presentado la misma no estuviese respaldada en la contabilidad o cuando por causas debidamente demostradas que afecten sustancialmente los resultados, especialmente las que se detallan a continuación, no sea posible efectuar la determinación directa:

- 1.- Mercaderías en existencia sin el respaldo de documentos de adquisición;*
- 2.- No haberse registrado en la contabilidad facturas de compras o de ventas;*
- 3.- Diferencias físicas en los inventarios de mercaderías que no sean satisfactoriamente justificadas; y,*
- 4.- Cuentas bancarias no registradas.*

En los casos en que la determinación presuntiva sea aplicable, según lo antes dispuesto, los funcionarios competentes que la apliquen están obligados a motivar su procedencia expresando, con claridad y precisión, los fundamentos de hecho y de derecho que la sustenten, debidamente explicados en la correspondiente acta que, para el efecto, deberá ser formulada. En todo caso, estas presunciones constituyen

simples presunciones de hecho que admiten prueba en contrario, mediante los procedimientos legalmente establecidos.

Cuando el contribuyente se negare a proporcionar los documentos y registros contables solicitados por el Servicio de Rentas Internas, siempre que sean aquellos que está obligado a llevar, de acuerdo con los principios contables de general aceptación, previo tres requerimientos escritos, emitidos por la autoridad competente y notificados legalmente, luego de transcurridos treinta días laborables, contados a partir de la notificación, la administración tributaria procederá a determinar presuntivamente los resultados según las disposiciones del artículo 24 de esta Ley”.

REGLAMENTO PARA LA APLICACIÓN DE LA LEY ORGÁNICA DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO:

“Art. 1.- Cuantificación de /os ingresos.- Para efectos de la aplicación de la ley, los ingresos de fuente ecuatoriana y los obtenidos en el exterior por personas naturales residentes en el país o por sociedades, se registrarán por el precio del bien transferido o del servicio prestado o por el valor bruto de los ingresos generados por rendimientos financieros o inversiones en sociedades. En el caso de ingresos en especie o servicios, su valor se determinara sobre la base del valor de mercado del bien o del servicio recibido.

La Administración Tributaria podrá establecer ajustes como resultado de la aplicación de los principios efe/ sistema de precios de transferencia establecidos en la ley, este reglamento y las resoluciones que se dicten para el efecto.”

5.5 En relación a la **falta de aplicación** alegada por los recurrentes, esta Sala señala que, doctrinariamente *“...el juez, al dictar su sentencia, la primera investigación que debe hacer consiste en la selección de la aplicable, o sea determinar la existencia y validez de ésta. Será necesario entonces que considere los problemas de la ley en el tiempo y en el espacio, precisando los límites personales, temporales y espaciales de la regla jurídica... ”.* (Murcia Ballén, Humberto,. 2005, Recurso de Casación Civil, Bogotá – Colombia Ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez C. Ltda., págs. 327 - 332); es decir, en virtud de ella, el juez deja de aplicar al caso controvertido normas sustanciales que ha debido aplicar y que, de haberlo hecho, habrían determinado que las decisiones adoptadas en sentencia fuesen diferentes de las acogidas.

noventa y nueve. 99-



Recurso No. 2016-0334

5.6 En lo que respecta al recurso interpuesto por la **compañía VITANUTRIORGANIC S.A.**, sobre la glosa de "EXPORTACIONES NETAS", el casacionista alega que la **causal tercera** del art. 3 de la Ley de Casación, se presenta por cuanto en la sentencia recurrida se ha omitido la valoración de la prueba en su integridad, conforme lo dispone el segundo inciso del artículo 115 del Código de Procedimiento Civil, que exige al juzgador que valore todas las pruebas; que en la especie, se establece una omisión en la valoración del informe pericial presentado por el perito Chamber Haro; que dicha labor de valoración se realiza sobre todas y cada una de las pruebas, no agotándose el ejercicio con la imprecisa y errada afirmación de *"no se ha podido desvirtuar la objeción para su admisibilidad establecida por la administración tributaria, no siendo suficiente el pronunciamiento que los peritos han emitido respecto a este punto, al no constar adjuntado a ellos el documento que fue materia de cuestionamiento de la administración, por lo que se confirma la glosa"*, que la aseveración de la sentencia es falsa y no se ajusta a la realidad de los autos.

5.6.1 Corresponde ahora analizar si en la especie, existe o no la alegada *falta de aplicación* de los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba contenidos en el art. 115 del Código de Procedimiento Civil, ya que según el recurrente la Sala juzgadora no valoró el informe pericial presentado por el CPA José Chamber Haro, lo que ha conducido a la no aplicación del art. 10 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, que señala que para determinar la base imponible sujeta al Impuesto a la Renta, se deducirán los gastos que se efectúen con el propósito de obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana que no estén exentos.

5.6.2 Ahora bien, como se mencionó *ut supra*, para que se configure la causal tercera del art. 3 de la Ley de Casación, el recurrente debe fundamentar su recurso en los cuatro presupuestos o condiciones que tanto la doctrina como la

jurisprudencia exigen para tal objetivo; de ahí que, a continuación, es pertinente realizar un estudio analítico de los mismos, para determinar si se configura o no el cargo y la causal invocada por el recurrente. Así planteadas las cosas, esta Sala Especializada procede a efectuar dicho estudio y para ello considera: 1. El recurrente ha identificado como medio de prueba controvertido y sobre el cual recae la infracción, el informe pericial presentado por el perito CPA José Chamber Haro. Al respecto, en el considerando SEXTO, literal C) de la sentencia recurrida (fs. 37524), el juzgador de instancia señala lo siguiente: *"...C) El perito Chamber en su informe señala que la nota de crédito 000013 tenía validez para ser utilizada en el periodo 2006 según autorización de impresión y autorización del SRI y que el descuento estaba previsto en el convenio firmado con Hoey Comercial por el volumen de ventas del segundo semestre del año 2006. Manifiesta además que al informe adjunta documentación referente a las exportaciones, los comprobantes de venta y la cuenta contable en que fueron registradas dichos comprobantes de venta (fojas 37.229 a 37.230)".* Luego, en los literales D), E), F), G), H) e I) de la sentencia impugnada, el Tribunal de instancia valora y confronta dicho informe al señalar que: *"...D) El perito Campaña por su parte expresa que la nota de crédito no especifica los comprobantes de venta afectados (foja 37.325); E) La parte actora no ha presentado en el presente proceso la nota de crédito y su anexo, que según alega en la demanda, demostraría que existe una conexión entre dicho documento y los comprobantes de venta; F) El artículo 16 de la Ley de Régimen Tributario Interno de la época señalaba que de la base imponible de ingresos se deducen las devoluciones y descuentos; G) El artículo 20 –numeral 2- del Reglamento para la aplicación de la ley de régimen tributario interno de la época señalaba que las devoluciones o descuentos comerciales, concedidos bajo cualquier modalidad deben constar en la misma factura o en una nota de venta o en una nota de crédito siempre que se identifique al comprador; H) El*

artículo 14 del Reglamento de comprobantes de venta y retención vigente a la época, señalaba que las notas de crédito deben consignar la serie y número de los comprobantes de venta a los cuales se refieren; l) Al no haber aportado la parte actora con el documento (la nota de crédito y su anexo), dejó de ejercer la carga de la prueba consagrada en el artículo 258 del Código Tributario y por tanto, este Tribunal no ha podido analizar si tales documentos cumplen las formalidades establecidas en el ordenamiento legal, o si efectivamente existía la limitación física que obligaba a recurrir a un anexo, o si la nota de crédito en su reducido espacio contenía alguna leyenda que remitía a un anexo el detalle de los comprobantes de venta a los que se refería la nota de crédito, por lo que no se ha podido desvirtuar la objeción para su admisibilidad establecida por la administración tributaria, no siendo suficiente el pronunciamiento que los peritos han emitido respecto a este punto, al no constar adjuntado a ellos el documento que fue materia de cuestionamiento de la administración, por lo que se confirma la glosa" (El subrayado nos pertenece). Por lo expuesto, no procede el argumento del casacionista de que la Sala juzgadora omitió valorar en la sentencia el informe pericial presentado por el CPA. José Chamber Haro.

2. Luego, ha establecido en su recurso como precepto jurídico de valoración infringido, el segundo inciso del art. 115 del Código de Procedimiento Civil, que dice: "El juez tendrá la obligación de expresar en su resolución la valoración de todas las pruebas producidas". Al respecto, esta Sala Especializada considera que dicha disposición legal no contiene un precepto jurídico de valoración de la prueba, sino un requisito de la sentencia. Por lo tanto, no se configura el vicio alegado por Vitanutriorganic S.A.

3. Respecto a la demostración con lógica jurídica de la forma en que ha sido trasgredido el precepto jurídico aplicable a la valoración del medio de prueba, la compañía actora señala que: "En el evento que la prueba hubiere sido valorada, no podría concluirse, como erradamente hace la sentencia recurrida, señalando que sobre la glosa de

"Exportaciones Netas" no constan pruebas que permitan valorar su juridicidad".

Al respecto, como quedó evidenciado en líneas anteriores, la Sala juzgadora si valoró las pruebas en su conjunto, por lo tanto la afirmación que hace el casacionista es falsa y no se ajusta a la realidad procesal. **4.** Con relación al requisito que se refiere a la identificación de la norma sustantiva o material que no ha sido aplicada como consecuencia del yerro en la valoración probatoria, el recurrente ha señalado como norma indirectamente infringida el art. 10 de la Ley de Régimen Tributario interno, misma que señala que para determinar la base imponible sujeta al Impuesto a la Renta, se deducirán los gastos que se efectúen con el propósito de obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana que no estén exentos. Como se puede evidenciar, dicha norma se refiere a la deducibilidad de los gastos, que si son considerados en la sentencia para resolver la glosa, mal entonces se puede alegar su falta de aplicación. Por todo lo expuesto, no se configura el cargo alegado ni la causal tercera invocada por la compañía Vitanutriorganic S.A.

5.7 En relación al recurso de casación propuesto por el **Servicio de Rentas Internas**, relativo a la **glosa del casillero 602 "Ventas netas locales gravadas con tarifa cero 0%"**, la Administración alega que la **causal tercera** del art. 3 de la Ley de Casación, se presenta en el considerando QUINTO de la sentencia recurrida. En éste, el Tribunal *a quo* manifestó: **"QUINTO: GLOSA AL CASILLERO 602 VENTAS NETAS LOCALES GRAVADAS CON TARIFA CERO.-** A) *En la demanda el actor señala que la compañía adquiere fruta a productores independientes, quienes demandan materiales y servicios de terceros proveedores, habiendo Vitanutriorganic suscrito contratos con dichos proveedores de los productores, para realizar descuentos a estos últimos, por lo que los descuentos se efectuaron por cuenta de los terceros proveedores, y los valores descontados son transferidos a los proveedores de los productores;* B) *Por su parte la autoridad demandada señala que el contribuyente no*

presentó ingreso ni egreso contable de dinero pagado a los terceros, que en la fase de reclamo el contribuyente solamente presenta los comprobantes de venta por compras de frutas a los productores; C) En la resolución impugnada consta que la glosa confirmada por US\$ 3'134.002,64 (numeral 12.72, página 18, foja 105 vuelta) se descompone en US\$ 94.168,38 por "materiales" y US\$ 3'039.834,26 por "servicios integrados" (numeral 12.51, página 15, foja 104), correspondiendo el primer rubro a material entregado para el embalaje de la fruta (numeral 12.32, página 11, foja 102), y el segundo por descuentos por servicios que la compañía ha alegado que han sido brindados por terceros, aunque la administración establece que ello no ha sido demostrado, verificándose que los comprobantes de venta adjuntados a cada una de las liquidaciones de la fruta están emitidos por los terceros a nombre de los productores de la fruta, pero que el contribuyente no presentó asientos de diario respecto del ingreso, ni ha demostrado su pago (páginas 13 a 15, fojas 103 y 104). Adicionalmente la administración afecta la glosa al estado de resultados; lo que ocurre en general cuando la administración estima que las transacciones son irreales o no son consistentes con la evidencia contable; D) Respecto a la glosa el perito José Chamber Haro señala que de la revisión de la documentación exhibida, no existen valores registrados en la cuenta de mayor de ventas netas gravadas con tarifa 0%, que los valores retenidos en los pagos por compra de fruta a los productores son efectuados por cuenta de terceros proveedores de los productores, con los que Vitanutriorganic ha suscrito acuerdos para retención al productor, que como demostración de lo afirmado adjunta detalle de los servicios integrados, y documentos de compras de frutas (fojas 37.227 a 37.228); E) El perito Marlon Campaña en su informe señaló por su parte que de la revisión a la documentación exhibida, en las facturas y liquidaciones de compras de la fruta, consta únicamente el valor de la fruta, los descuentos realizados al proveedor por materiales y servicios

integrados que fueron deducidos al momento del pago, por lo que debieron ser facturados por Vitanutriorganic y ser considerados como un ingreso (foja 37.324); F) La documentación adjuntada por el perito Chamber a su informe, referente a las liquidaciones de fruta, constan en las fojas que van de la 2260 a la 36.527, que se los considera como válidos para efecto de revisión, por haber formado parte de la documentación que fue materia de exhibición del 20 de agosto de 2012 (fojas 235 a 236) y además por constituir un elemento de soporte a las conclusiones referidas en su informe. En esa documentación se aprecia que por cada transacción constan las liquidaciones de frutas en que se detallan los descuentos, identificándose el proveedor y el número de factura, así como los documentos de soporte de las transacciones entre los proveedores del productor de la fruta y el productor, a excepción de los montos descontados por "liquidación de materiales" conceptuado también como "Cob de mat sem", en que no existe documento de soporte en que se haga referencia a un tercero proveedor. Así, por ejemplo, se aprecia dicho particular en la transacción que obra a foja 2302 a 2308 en que el costo de materiales (Cob de mat sem) no se soporta en documento alguno, no así el costo de "Serv. Integrad" que está soportado en la información correspondiente a la factura del tercero proveedor (detalle obra a foja 2307) cuyo descuento fue autorizado por el productor (foja 2304). Lo mismo puede apreciarse en la documentación que por muestreo se señala su ubicación (fojas 2834 a 2840, 3820 a 3825, 4815 a 4821, 5824 a 5835, 6825 a 6832, 7842 a 7848, 8855 a 8861, 9821 a 9829, 10.827 a 10.835, 11857 a 11.865, 12.815 a 12823); G) Asimismo, en la documentación adjuntada por el perito Chamber se acompañan los convenios de cooperación con Fertisa Fertilizantes, Terminales I Servicios S.A., Servicios Integrales de Exportación Agrícola C.A. (Serintagro), Plásticos de Exportación Expoplast C.A., Aerovic C.A., y Reybanpac Rey Banano del Pacífico C.A., celebrados en enero de 2006, en que se acuerda la

ciento dos. 102-



Recurso No. 2016-0334

realización de los descuentos por parte de Vitanutriorganic para su entrega a las compañías proveedoras de los productores (fojas 37.117 a 37.128); H) Habiendo la compañía recabado las autorizaciones, los descuentos aplicados no infringieron el artículo 7 de la Ley para estimular y controlar la producción y comercialización del banano, plátano (barraganete) y otras musáceas afines, destinadas a la exportación (codificación 2004-13, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 315 del viernes 16 de abril de 2004, que estuvo vigente a la época). A contrario sensu, habiendo existido las autorizaciones, los descuentos fueron válidos; I) No obstante lo referido en el literal anterior, los descuentos que no fueron realizados para pagos a terceros, sino respecto de cobros para la misma compañía, debían ser considerados como ingresos y renta de la misma, al amparo del artículo 8 de la Ley de Régimen Tributario Interno, por lo tanto, el valor de US\$ 94.168,38 que corresponde a dichas transacciones, se ratifica; J) En cuanto al monto de US\$ 3'039.834,26 referente a descuentos para pagos de deudas de los productores frente a los proveedores, se considera lo siguiente: J.1) Existen las autorizaciones de los productores para los descuentos, como consta en el muestreo referido en el literal F del presente ordinal de sentencia; J.2) En el mismo muestreo se evidencia que los servicios fueron brindados por terceros; J.3) La misma resolución impugnada señala que la compañía solo adquiere cajas y fundas de exportación para el embalaje de la fruta, que los mantiene en inventario bajo la política de tenencia de 15 días (numeral 12.94, página 21, foja 107 del expediente), lo que descarta que pueda ejercer las actividades que han sido facturadas por los terceros relacionadas entre otras a la comercialización de fertilizantes y fumigación; J.4) En consecuencia los valores facturados por los proveedores de los productores, o en general todos los montos que los productores adeuden a los terceros, que fueron descontados por Vitanutriorganic, de ninguna manera pueden ser considerados como ingresos

ni renta de esta última, conforme a los artículos 2 y 8 de la Ley de Régimen Tributario Interno; J.5) Si acaso ha existido alguna deficiencia de carácter contable o no ha sido acreditada a los terceros proveedores los valores descontados a los productores (lo que no desnaturaliza la existencia de transacciones entre los terceros proveedores y los productores, reflejadas en las facturas y documentación de soporte de las acreencias de aquellos tienen respecto de estos), al tenerse como probado que han sido los terceros proveedores y no Vitanutriorganic la que ha provisto de bienes y servicios a los productores, de ninguna manera los montos descontados en las cantidades que son contrapartida de los bienes y servicios brindados por esos terceros, podrían ser considerados ni como ingreso ni como renta de Vitanutriorganic, pues esta última no los brindó; K) En función de lo anotado en los anteriores literales, DE LA GLOSA AL CASILLERO 602 VENTAS NETAS LOCALES GRAVADAS CON TARIFA 0%, SE DA DE BAJA LA CANTIDAD DE US\$ 3'039.834,26, QUEDANDO REDUCIDA A US\$ US\$ 94.168,38."

5.7.1 El casacionista alega que en el considerando transcrito, con relación a la glosa al casillero 602 VENTAS NETAS LOCALES GRAVADAS CON TARIFA 0%, existe *falta de aplicación* del precepto jurídico aplicable a la valoración de la prueba contenido en el art. 115 del Código de Procedimiento Civil (la prueba deberá ser apreciada en su conjunto), que condujo a la *no aplicación* de las normas de derecho contenidas en los arts. 23 de la Ley de Régimen Tributario Interno, y 1 de su Reglamento. En este contexto, el cuestionamiento principal que realiza la Administración Tributaria a la sentencia de instancia es que: "De la sentencia que se recurre en el considerando QUINTO en el literal E) la Sala juzgadora procede a mencionar el informe pericial del Inq. Marlon Campaña Pineda, donde principalmente expresa el motivo de la glosa establecida por la Administración Tributaria, así como la corroboración de la inexistencia de registros contables que permitan relacionar que las transferencias realizadas a

las terceras compañías se trata de los valores descontados a los proveedores de fruta". A continuación dice: "Lamentablemente al momento de la valoración de la prueba para tomar una decisión sobre la glosa, la Sala juzgadora no hace mención alguna respecto de la inexistencia de los registros contables que permitan relacionar que el valor transferido corresponda al mismo que fue descontado por VITANUTRIORGANIC a razón de los acuerdo (sic) de cooperación con estas terceras compañías, como lo corrobora el informe pericial del profesional insinuado por la Administración Tributaria". Luego sostiene: "La Sala Única, en falta de aplicación (sic) de precepto jurídico de valoración del la (sic) prueba en su conjunto, omite analizar lo argumentado en el informe pericial del Ing. Marlon Campaña Pineda, del cual claramente se podía corroborar que NO EXISTEN REGISTROS CONTABLES que permitan relacionar que el valor transferido sea el mismo al descontado por VITANUTRIORGANIC para el supuesto pago a las terceras compañías". Más adelante señala: "En el caso que nos ocupa, la falta de aplicación del precepto jurídico aplicable a la valoración de la prueba contenido en el artículo 115 del Código de Procedimiento Civil (la prueba deberá ser apreciada en su conjunto) ha ocasionado que se omita el análisis de la contabilidad del sujeto pasivo...". En otras palabras, lo que sostiene el recurrente es que a pesar de que el juzgador de instancia en el considerando QUINTO, literal E), de la sentencia impugnada se menciona una parte importante del informe pericial del Ing. Marlon Campaña Pineda, en la apreciación de la prueba omite el literal E), esto es, decide no incluir en su análisis o valoración de los hechos lo expuesto por el perito en el literal E).

5.7.2 Ahora bien, como se mencionó *ut supra*, lo primero que debe identificar el recurrente para fundamentar la causal tercera es el medio de prueba que a su juicio ha sido mal apreciado o dejado de apreciar, luego de lo cual deberá determinar con precisión la norma procesal sobre valoración de prueba que ha

sido violada; demostrar lógica y jurídicamente la forma cómo ha sido violada la norma sobre valoración del medio de prueba respectivo; y, por último identificar la norma sustantiva o material que ha sido aplicada erróneamente o que no ha sido aplicada a consecuencia del yerro en la valoración probatoria; de ahí que, luego de analizar el cumplimiento de las condiciones necesarias para que se configure la causal tercera del art. 3 de la Ley de Casación, es pertinente realizar un estudio analítico de las mismas, para determinar si se configura o no el cargo y la causal invocada por el recurrente. Así planteadas las cosas, esta Sala Especializada al observar que el recurrente, formalmente, ha interpuesto correctamente la causal invocada, pues se cumplen los cuatro presupuestos o condiciones que tanto la doctrina como la jurisprudencia exigen para que prospere la causal tercera del art. 3 de la Ley de Casación, procede a efectuar el estudio analítico de las mismas y para ello considera: **1.** El medio de prueba específico y sobre el cual versa la causal alegada por la Administración Tributaria consiste en el informe pericial del Ing. Marlon Campaña Pineda. Respecto de éste, el recurrente sostiene que la Sala de instancia en el literal E) del considerando QUINTO de la sentencia recurrida procede a mencionarlo, pero que luego, lamentablemente en la valoración de la prueba, no lo toma en cuenta, esto es no lo incluye en su análisis o valoración de los hechos. En la sentencia recurrida, a fojas 37523 del proceso, el Tribunal de instancia se refiere y valora este informe pericial en los siguientes términos: *"...E) El perito Marlon Campaña en su informe señaló por su parte que de la revisión a la documentación exhibida, en las facturas y liquidaciones de compras de la fruta, consta únicamente el valor de la fruta, los descuentos realizados al proveedor por materiales y servicios integrados que fueron deducidos al momento del pago, por lo que debieron ser facturados por Vitanutriorganic y ser considerados como un ingreso (foja 37.324)..."*. En este mismo considerando, la Sala juzgadora valora y confronta dicho informe con el otro emitido por el Ing.

Marlon Campaña Pineda, al señalar que: *"D) Respecto a la glosa el perito José Chamber Haro señala que de la revisión de la documentación exhibida, no existen valores registrados en la cuenta de mayor de ventas netas gravadas con tarifa 0%, que los valores retenidos en los pagos por compra de fruta a los productores son efectuados por cuenta de terceros proveedores de los productores, con los que Vitanutriorganic ha suscrito acuerdos para retención al productor, que como demostración de lo afirmado adjunta detalle de los servicios integrados, y documentos de compras de frutas (fojas 37.227 a 37.228). Luego, en los literales F), G), H), I) y J), de la sentencia impugnada, el Tribunal de instancia valora dichos informes y los confronta con los otros medios de prueba producidos en el proceso, al mencionar que: "...F) La documentación adjuntada por el perito Chamber a su informe, referente a las liquidaciones de fruta, constan en las fojas que van de la 2260 a la 36.527, que se los considera como válidos para efecto de revisión, por haber formado parte de la documentación que fue materia de exhibición del 20 de agosto de 2012 (fojas 235 a 236) y además por constituir un elemento de soporte a las conclusiones referidas en su informe. En esa documentación se aprecia que por cada transacción constan las liquidaciones de frutas en que se detallan los descuentos, identificándose el proveedor y el número de factura, así como los documentos de soporte de las transacciones entre los proveedores del productor de la fruta y el productor, a excepción de los montos descontados por "liquidación de materiales" conceptuado también como "Cob de mat sem", en que no existe documento de soporte en que se haga referencia a un tercero proveedor. Así, por ejemplo, se aprecia dicho particular en la transacción que obra a foja 2302 a 2308 en que el costo de materiales (Cob de mat sem) no se soporta en documento alguno, no así el costo de "Serv. Integrad" que está soportado en la información correspondiente a la factura del tercero proveedor (detalle obra a foja 2307) cuyo descuento fue autorizado por el productor (foja*

2304). Lo mismo puede apreciarse en la documentación que por muestreo se señala su ubicación (fojas 2834 a 2840, 3820 a 3825, 4815 a 4821, 5824 a 5835, 6825 a 6832, 7842 a 7848, 8855 a 8861, 9821 a 9829, 10.827 a 10.835, 11857 a 11.865, 12.815 a 12823); G) Asimismo, en la documentación adjuntada por el perito Chamber se acompañan los convenios de cooperación con Fertisa Fertilizantes, Terminales I Servicios S.A., Servicios Integrales de Exportación Agrícola C.A. (Serintagro), Plásticos de Exportación Expoplast C.A., Aerovic C.A., y Reybanpac Rey Banano del Pacífico C.A., celebrados en enero de 2006, en que se acuerda la realización de los descuentos por parte de Vitanutriorganic para su entrega a las compañías proveedoras de los productores (fojas 37.117 a 37.128); H) Habiendo la compañía recabado las autorizaciones, los descuentos aplicados no infringieron el artículo 7 de la Ley para estimular y controlar la producción y comercialización del banano, plátano (barraganete) y otras musáceas afines, destinadas a la exportación (codificación 2004-13, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 315 del viernes 16 de abril de 2004, que estuvo vigente a la época). A contrario sensu, habiendo existido las autorizaciones, los descuentos fueron válidos; I) No obstante lo referido en el literal anterior, los descuentos que no fueron realizados para pagos a terceros, sino respecto de cobros para la misma compañía, deberían ser considerados como ingresos y renta de la misma, al amparo del artículo 8 de la Ley de Régimen Tributario Interno, por lo tanto, el valor de US\$ 94.168,38 que corresponde a dichas transacciones, se ratifica; J) En cuanto al monto de US\$ 3'039.834,26 referente a descuentos para pagos de deudas de los productores frente a los proveedores, se considera lo siguiente: J.1) Existen las autorizaciones de los productores para los descuentos, como consta en el muestreo referido en el literal F del presente ordinal de sentencia; J.2) En el mismo muestreo se evidencia que los servicios fueron brindados por terceros; J.3) La misma resolución impugnada señala que

la compañía solo adquiere cajas y fundas de exportación para el embalaje de la fruta, que los mantiene en inventario bajo la política de tenencia de 15 días (numeral 12.94, página 21, foja 107 del expediente), lo que descarta que pueda ejercer las actividades que han sido facturadas por los terceros relacionadas entre otras a la comercialización de fertilizantes y fumigación; J.4) En consecuencia los valores facturados por los proveedores de los productores, o en general todos los montos que los productores adeuden a los terceros, que fueron descontados por Vitanutriorganic, de ninguna manera pueden ser considerados como ingresos ni renta de esta última, conforme los artículos 2 y 8 de la Ley de Régimen Tributario Interno; J.5) Si acaso ha existido alguna deficiencia de carácter contable o no ha sido acreditada a los terceros proveedores los valores descontados a los productores (lo que no desnaturaliza la existencia de transacciones entre los terceros proveedores y los productores, reflejadas en las facturas y documentación de soporte de las acreencias de aquellos tienen respecto de estos), al tenerse como probado que han sido terceros proveedores y no Vitanutriorganic la que ha provisto de bienes y servicios a los productores, de ninguna manera los montos descontados en las cantidades que son contrapartida de los bienes y servicios brindados por esos terceros, podrían ser considerados ni como ingreso ni como renta de Vitanutriorganic, pues esta última no los brindó...". Por lo expuesto, no cabe duda que la Sala juzgadora sí valoró el informe pericial del Ing. Marlon Campaña para emitir su resolución, confrontándolo con el otro emitido por el perito CPA José Chamber Haro, y conjuntamente con aquello, el juzgador de instancia ha examinado en forma detallada y concienzuda cada uno de los medios de prueba presentados por las partes, desechando las pruebas indebidamente actuadas o impertinentes, y una vez identificadas las pruebas admisibles las ha confrontado o cotejado sistemáticamente para sacar las conclusiones del caso. En virtud de lo expuesto, esta Sala Especializada

considera que si fue valorado el informe pericial del Ing. Marlon Campaña Pineda. 2. El precepto jurídico aplicable a la valoración de la prueba que a criterio del recurrente no ha sido aplicado es el contenido en el art. 115 del Código de Procedimiento Civil respecto de que "La prueba deberá ser apreciada por el juez en su conjunto". Al respecto, lo primero que se debe dilucidar es qué se entiende por "la apreciación de la prueba en su conjunto". Sobre el tema, Hernando Devis Echandía, en su obra: (Teoría General de la Prueba Judicial, Tomo I, Víctor P. De Zavalía, Editor, Buenos Aires – Argentina, Reimpresión 2014, pp. 305, 310), dice: *"...los diversos medios aportados deben apreciarse como un todo, en conjunto, sin que importe que su resultado sea adverso a quien la aportó, porque no existe un derecho sobre su valor de convicción; una vez que han sido aportadas legalmente, su resultado depende sólo de la fuerza de convicción que en ellas se encuentre...Para una correcta apreciación no basta tener en cuenta cada medio aisladamente, ni siquiera darle el sentido y alcance que realmente le corresponda, porque la prueba es el resultado de los múltiples elementos probatorios, reunidos en el proceso, tomados en su conjunto, como una 'masa de pruebas'...Es indispensable analizar las varias pruebas referentes a cada hecho y luego estudiar globalmente los diversos hechos, es decir, 'el tejido probatorio que surge de la investigación' agrupando las que resulten favorables a una hipótesis y las que por el contrario la desfavorezcan, para luego analizarlas comparativamente, pesando su valor intrínseco...Para que ese examen de conjunto sea eficiente, debe formarse, como aconsejan WIGMORE y GORPHE, un cuadro esquemático de los diversos elementos de prueba, clasificándolos de la manera más lógica, relacionándolos entre sí, debido a sus conexiones más o menos estrechas, comparando los elementos de cargo con los de descargo respecto de cada hecho, a fin de comprobar si los unos neutralizan a los otros o cuáles prevalecen, de manera que al final se tenga un conjunto sintético,*

*coherente y concluyente, todo estos antes de sacar conclusiones de ellos, de acuerdo con la gran regla cartesiana de 'comenzar por poner en orden los pensamientos' y proceder objetivamente, sin ideas preconcebidas, con desconfianza o duda provisional respecto de las varias hipótesis". Para Xavier Abel Lluch (Ob. Cit., p. 148), "La valoración conjunta de la prueba consiste en "poner en relación unos medios de prueba con otros a fin de otorgar a cada uno, en consideración a los restantes, el valor o grado de eficacia acreditativa que –legalmente o según el criterio discrecional del Juzgador- le corresponda". Humberto Murcia Ballén, en su obra *Recurso de Casación Civil*, quinta edición, Ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez, Bogotá – Colombia, 2015, p. 400, citando a Manuel Toboada Roca, al respecto dice: "La apreciación conjunta de la prueba es aquella actividad intelectual que realiza el juzgador de instancia analizando y conjugando los diversos elementos probatorios suministrados por los litigantes, y en virtud de cuya operación llega al convencimiento de que son ciertas algunas de las respectivas alegaciones fácticas de aquéllas en las que se basan sus pretensiones o defensas, o no logra adquirir ese convencimiento necesario para fundamentar su fallo estimatorio de ellas"; es decir, por el principio de la unidad de la prueba, el acervo probatorio obrante del proceso forma una unidad y, como tal, debe ser examinado y valorado por el juez de la causa, confrontando las diversas pruebas (documentos, exhibiciones, inspecciones, pericias, instrumentos informáticos, etc.) para señalar su concordancia o discordancia y concluir sobre el convencimiento que de ellas se forme. En este caso, este Tribunal Especializado advierte que la sentencia dictada por la Sala Única del Tribunal Distrital No. 2 de lo Contencioso Tributario con sede en Guayaquil, en el considerando QUINTO de la sentencia recurrida, respecto de la glosa al casillero 602 "Ventas Netas Locales Gravadas con Tarifa Cero", hace una apreciación y valoración de todas las pruebas actuadas en el proceso (informes periciales, documentos de soporte,*

documentación que fue materia de exhibición, convenios de cooperación, autorizaciones de los productores para los descuentos, inventarios, registros contables, etc.); así, pone en relación unos medios de prueba con otros, y en virtud de esta operación llega al convencimiento de que son ciertas algunas de las alegaciones fácticas en las que se basan las pretensiones del actor, todo ello en forma armónica, coherente y no aislada. En tal virtud, este Tribunal de Casación considera que no se ha producido el vicio de *falta de aplicación* del precepto jurídico aplicable a la valoración de la prueba contenido en el art. 115 del Código de Procedimiento Civil, formulado por el Servicio de Rentas Internas con sustento en la causal tercera del art. 3 de la Ley de Casación. 3. La explicación de la forma en que se ha producido la falta de aplicación del precepto jurídico aplicable a la valoración de la prueba contenido en el art. 115 del Código de Procedimiento Civil (la prueba deberá ser apreciada en su conjunto), según el recurrente es que la Sala juzgadora “...omite analizar lo argumentado en el informe pericial del Ing. Marlon Campaña Pineda, del cual claramente se podía corroborar que **NO EXISTEN REGISTROS CONTABLES** que permitan relacionar que el valor transferido sea el mismo al descontado por VITANUTRIORGANIC para el supuesto pago a las terceras compañías”, pero esta acusación parte de una realidad procesal reconocida por el propio casacionista que en su recurso a fojas 37.548 vuelta del proceso, textualmente dice: “De la sentencia que se recurre en el considerando QUINTO en el literal E) la Sala juzgadora procede a mencionar el informe pericial del Ing. Marlon Campaña Pineda, donde principalmente expresa el motivo de la glosa establecida por la Administración Tributaria, así como la corroboración de la inexistencia de registros contables que permitan relacionar que las transferencias realizadas a las terceras compañías se trata de los valores descontados a los proveedores de fruta”, es decir, como se analizó en líneas anteriores, el Tribunal a quo no ha prescindido de realizar la apreciación de

Ciento siete. 107-



Recurso No. 2016-0334

todas y cada una de las pruebas producidas, pues ha cumplido con su obligación de mencionar las pruebas para luego valorarlas recurriendo a la confrontación entre los diversos elementos probatorios suministrados por los litigantes. Además, no se puede aceptar como fundamento del cargo alegado por la administración tributaria, que la apreciación de la prueba, realizada por el juzgador de instancia, "...no se corresponde con la lógica...", pues este vicio no tiene relación con el invocado por el recurrente que se refiere a la falta de aplicación del precepto jurídico aplicable a la valoración de la prueba contenido en el art. 115 del Código de Procedimiento Civil (la prueba deberá ser apreciada por el juez en su conjunto). En efecto, la Autoridad tributaria ha fundamentado el cargo de la siguiente manera (fs. 37.549): "Pero también no se corresponde con la lógica que el juzgador haya omitido la valoración de la inconsistencia en el registro contable con los hechos supuestamente probados, como si no se tratasen de asuntos conexos sino más bien superpuestos, como si la certeza en los hechos conlleve también certeza en su influencia en la determinación de la base imponible, cuando ciertamente aquello no es así puesto que cosa distinta es corroborar la existencia de una transacción al de conocer los efectos económicos de la misma en la renta del contribuyente". Es decir, el recurso de casación interpuesto por la administración tributaria se fundamenta en un cargo distinto al que fue invocado y admitido. En el caso de la causal tercera del art. 3 de la Ley de Casación, la única manera de establecer si se configura o no el cargo de "falta de apreciación de la prueba en su conjunto", es precisamente a través de la apreciación probatoria en su conjunto y no a través de la lógica que el juzgador haya utilizado en dicha apreciación probatoria; por lo tanto, lo que procedía es que el recurrente, dentro de las exigencias de la técnica casacional, demuestre que el Tribunal juzgador incurrió, al apreciar la prueba, en un error de derecho al violentar el precepto jurídico aplicable a la valoración de la prueba en conjunto, invocado

como fundamento del recurso extraordinario de casación; por lo que, si el recurso de casación no cumple cabalmente con esta exigencia, la Corte no puede modificar la decisión recurrida, cualquiera que ésta sea, pues el análisis o valoración de los hechos es un asunto que está inmerso en la soberanía de los jueces de instancia en la apreciación de las pruebas, el cual sólo puede ser revisado en la medida en que por parte del recurrente se demuestre con certeza que el juzgador de instancia, al efectuar tal apreciación, incurrió en el error de valoración de la prueba, que en este caso sería el de falta de aplicación del precepto jurídico contenido en el art. 115 del Código de Procedimiento Civil, que como se analizó *ut supra*, en la especie, no se ha configurado. En otras palabras, el Tribunal de Casación no tiene otra atribución que la de fiscalizar o controlar que en esa valoración no se hayan violado normas de derecho que regulan expresamente la valoración de la prueba. Por lo expuesto, no se ha demostrado de una manera lógica y jurídica la forma cómo ha sido violado el precepto jurídico aplicable a la valoración de la prueba contenido en el art. 115 del Código de Procedimiento Civil (la prueba deberá ser apreciada en su conjunto). 4. La falta de aplicación del precepto jurídico aplicable a la valoración de la prueba contenido en el art. 115 del Código de Procedimiento Civil (la prueba deberá ser valorada en su conjunto) que ha provocado la no aplicación de las normas de derecho contenidas en los arts. 23 de la Ley de Régimen Tributario Interno y 1 de su Reglamento, según el recurrente se produce porque el Tribunal *a quo* omite el análisis de la contabilidad del sujeto pasivo, pues no se toman en cuenta los registros contables ni se corroboró de que exista el descargo de las cuentas por pagar respecto de los valores que no fueron pagados por VITANUTRIORGANIC a razón de las facturas de las adquisiciones con sus proveedores de fruta por supuestos pagos a terceras compañías en un acuerdo de cooperación; que en un manifiesto error, la Sala juzgadora no toma en cuenta los registros contables



Recurso No. 2016-0334

que la compañía estaba obligada a realizar para relacionar cada transacción y transferencia realizadas; que en la falta de la valoración de la prueba en su conjunto, al omitir el criterio técnico contable contenido en el informe pericial ha provocado finalmente que se dé de baja en la sentencia los ingresos determinados por la Administración Tributaria por parte de VITANUTRIORGANIC al no demostrar que efectivamente existió el desembolso de dinero por los descuentos a sus proveedores de fruta, verificación únicamente posible mediante el análisis de los registros contables y medios de pago utilizados a través de una institución financiera. Al respecto, esta Sala Especializada aclara que la violación indirecta de la ley sustancial ocurre siempre con motivo de la labor investigativa del juzgador en el campo probatorio; fuera de éste no puede haber violación indirecta de la ley. Así, pues, este vicio deriva, indirectamente o por vía de consecuencia, de una equivocada aplicación o de la no aplicación de normas de derecho en la sentencia o auto; es decir, la cuarta condición que exige la causal tercera del art. 3 de la Ley de Casación tiene su razón de ser, cuando luego de verificarse la violación del precepto jurídico aplicable a la valoración de la prueba, la consecuencia lógica es que también se habría producido en el fallo, una equivocada aplicación o la no aplicación de normas de derecho material; de ahí que, no puede haber violación indirecta de la norma sustantiva si de por medio no existe el error en la valoración de la prueba. En este caso, como quedó demostrado en el considerando anterior, no existe tal falta de apreciación de la prueba en su conjunto, mal entonces puede existir la violación indirecta de normas de derecho en la sentencia, puesto que ésta es el resultado de los yerros en que incurre el juzgador en el campo probatorio. No obstante lo expuesto, en el presente caso, el Tribunal *a quo*, en el literal J) del considerando QUINTO de la sentencia impugnada (fs. 37.513 vuelta), respecto de la GLOSA AL CASILLERO 602 VENTAS NETAS LOCALES GRAVADAS CON TARIFA 0%,

concluye: "J) En cuanto al monto de US\$ 3'039.834,26 referente a descuentos para pagos de deudas de los productores frente a los proveedores, se considera lo siguiente: J.1) Existen las autorizaciones de los productores para los descuentos, como consta en el muestreo referido en el literal F del presente ordinal de sentencia; J.2) En el mismo muestreo se evidencia que los servicios fueron brindados por terceros; J.3) La misma resolución impugnada señala que la compañía solo adquiere cajas y fundas de exportación para el embalaje de la fruta, que los mantiene en inventario bajo la política de tenencia de 15 días (numeral 12.94, página 21, foja 107 del expediente), lo que descarta que pueda ejercer las actividades que han sido facturadas por los terceros relacionadas entre otras a la comercialización de fertilizantes y fumigación;..." (El subrayado pertenece a la Sala); de ahí que, por esta consideración, la supuesta falta de aplicación de las normas de derecho contenidas en los arts. 23 de la Ley de Régimen Tributario Interno y 1 de su Reglamento, tampoco se configura; razón por la cual, respecto de la glosa al casillero 602 "Ventas netas locales gravadas con tarifa cero%", se estará a lo dispuesto en la sentencia de instancia.

5.8 Con relación a la **causal primera**, alegada por la **Autoridad Tributaria**, que afecta a la **glosa del casillero 813 "Ajuste por Precios de Transferencia"**, por *errónea interpretación* de los arts. 66-3 y 66-4 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno, esta Sala Especializada señala lo que el numeral 1 del art. 3 de la Ley de Casación indica: "*1ra. Aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, en la sentencia o auto, que hayan sido determinantes en su parte dispositiva*". La causal primera del artículo 3 de la Ley de Casación, tiene como limitante la revaloración de las pruebas y debe ser planteada a partir de los hechos probados en la sentencia; hay que referirse que dicha causal contiene el vicio de violación de la ley sustantiva, que puede configurarse como su inaplicación,

Ciento nueve. 109.



Recurso No. 2016-0334

su aplicación indebida o su errónea interpretación; este vicio de juzgamiento o *in iudicando* se da tres casos: 1) Cuando el juzgador deja de aplicar al caso controvertido normas sustanciales que ha debido aplicar, y que de haberlo hecho, habrían determinado que la decisión en la sentencia sea distinta a la escogida. 2) Cuando el juzgador entiende rectamente la norma, pero la aplica a un supuesto fáctico diferente del hipotético contemplado en ella. Incurre de esta manera en un error consistente en la equivocada relación del precepto con el caso controvertido. 3) Cuando el juzgador incurre en un yerro de hermenéutica al interpretar la norma, atribuyéndole un sentido y alcance que no tiene. En cuanto se refiere a la **errónea interpretación** "*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 falta en su verdadero significado, alejándose de su espíritu y finalidad (...)* El error se comete en la premisa mayor de la sentencia, es decir, en la ley objeto de aplicación, porque el sentenciador ha desconocido los principios hermenéuticos o interpretativos de la ley; ante textos oscuros o dudosos no tiene en cuenta las fuentes formales del derecho y confunde las clases de interpretación". (Teoría y Técnica de la Casación, Tolosa Villabona Luis Armando, Ediciones Doctrina y Ley Ltda. Colombia-2008, pág. 361).

5.8.1 El casacionista alega que la Sala de instancia reconoce que efectivamente existe una variación de los precios de mercado en el exterior, por lo que si ésta consideró que la Administración Tributaria debía tomar en cuenta en el cálculo tanto los valores inferiores como superiores, de acuerdo a las variaciones en cada mercado de cada país, esto no quiere decir que el método aplicado por el fisco para realizar el ajuste sea incorrecto, pues al tratarse de

un bien exportado *commodity*, del cual hay un mercado organizado que determina un precio, se puede tomar esta información como pública a través de la revista SOPISCO, fuente de información que no fue descartada en la sentencia, por lo que el método usado por la Administración es el adecuado. Que en base a la Directriz 2.7 de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), la Administración Tributaria procedió a utilizar el Método de Precio Comparable no Controlado, considerando que al tratarse de la venta al exterior de banano que es un *commodity*, no se requirió realizar ajustes en cuanto a las especificaciones del producto, que sin embargo, sí se consideró otro tipo de ajuste que era necesario para el análisis, el que consiste en tener los precios comparables a precio FOB y no FOT o CIF, que es como se presentan los datos dependiendo del destino de la exportación, por consiguiente, que la Sala de instancia haya considerado que la forma en que la Administración escogió los comparables para el respectivo ajuste, por no haberse tomado en cuenta los valores inferiores y superiores había sido equivocado, no dictamina el descarte del método conforme a las directrices de la OCDE. Que existe errónea interpretación de las normas contenidas en los arts. 66-3 y 66-4 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, ya que el simple hecho de no haber utilizado una media entre las comparables negativas y positivas no violenta el Principio de Plena Competencia, lo cual no es argumento suficiente ni una conclusión lógica de lo expresado en la norma, ya que la fórmula de cálculo de comparables y errores de hecho en el ajuste no descartan por sí solos la aplicación de un método concreto.

5.8.2 Al respecto el Tribunal de instancia dijo: "...Q.5) *En conclusión, aun cuando se llegare a considerar que la administración procedió en forma correcta al imponer el método de precio comparable no controlado, al haberlo aplicado en forma sesgada (solo en las semanas y países en que el valor FOB*

ciento diez. 110.



Recurso No. 2016-0334

promedio determinado por el SRI superaba al FOB declarado; y no cuando era menor), y por tanto al no aplicarlo en forma consolidada para obtener un resultado final que satisfaga el principio de plena competencia (que es el hilo conductor de las normas OCDE), ocasiona como corolario, que el SRI haya determinado una diferencia de tributo a pagar por parte del exportador, mucho mayor al que se hubiera tenido que pagar el exportador en caso de que hubiera exportado el banano siguiendo rigurosamente los montos referenciales determinados por la misma administración; R) En virtud del análisis ya realizado se tiene como probado que en atención a las características y condiciones de la exportación, LAS CONCLUSIONES DEL INFORME DE PRECIO DE TRANSFERENCIA en el sentido de que no existían comparables que permitan emplear el método tradicional, FUERON CORRECTAS, y asimismo se tiene como probado que la administración, al haber forzado la utilización de un método no idóneo para el caso analizado (al aplicar comparables que no cumplían las condiciones para ser considerados como tales), no efectuó siquiera los ajustes para aproximar al contribuyente a una condición de plena competencia, pues, a más de la significativa omisión para efectos de cálculo global de precio de libre competencia, de varios países a los que estaban destinadas las exportaciones, que podían incidir en el resultado total (Arabia Saudita y Argelia, que conforme puede apreciarse en las páginas 52 y 53 del acta de determinación, fojas 37.472 vuelta a 37.473 del expediente, representan más del 15% del destino de las exportaciones, y sin embargo no fueron considerados para efecto de establecer el ajuste, tal como fue destacado en el literal J del presente ordinal de sentencia), de la aplicación de los precios referenciales respecto de los países tomados en cuenta para la determinación (partiendo del método "precio comparable no controlado" que fue el que la administración impuso -que en esta sentencia se desestima al ser considerado como no aplicable a este caso-, así como de la información

extraída de SOPISCO decidida por la administración tributaria, el cálculo de promedio por semana realizado por el SRI, y la conversión a valor FOB establecido por el SRI), se obtendría como resultado consolidado, que el valor FOB declarado fue inferior al valor FOB referencial en US\$ 2'882.595,61 y no en US\$ 8'810.974,37 que fue el monto determinado por la administración tributaria. Se aclara que la referida cifra (US\$ 2'882.595,61) hubiera sido la adecuada en caso de que no existieran las razones expuestas en esta sentencia para desestimar el método seleccionado por la administración (precio comparable no controlado) y la omisión de países para efecto de cálculo (Arabia Saudita y Argelia). Con esas consideraciones, es innecesario entrar a analizar si la publicación SOPISCO proporciona datos confiables sobre los precios de mercado del banano y si la conversión de FOT a FOB fue adecuada. Por las razones expuestas, SE DA DE BAJA EN SU TOTALIDAD LA GLOSA AL CASILLERO 813”.

5.8.3 Las normas invocadas por el recurrente como erróneamente interpretadas, a la letra dicen:

REGLAMENTO PARA LA APLICACIÓN DE LA LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO

“Art. 66-3.- Criterios de comparabilidad.- Las operaciones son comparables cuando no existen diferencias entre las características económicas relevantes de éstas, que afecten de manera significativa el precio o valor de la contraprestación o margen de utilidad a que hacen referencia los métodos establecidos en este capítulo, y en caso de existir diferencias, que su efecto pueda eliminarse mediante ajustes técnicos razonables.

Para determinar si las operaciones son comparables o si existen diferencias significativas, se tomarán en cuenta, dependiendo del método de aplicación del principio de plena competencia seleccionado, los siguientes elementos de las operaciones:



Recurso No. 2016-0334

1. Las características de los bienes o de los servicios, para lo cual se deberá tomar en cuenta, entre otras, las siguientes:

- a. En caso de la transferencia de bienes tangibles, las características físicas de los mismos, sus cualidades y su fiabilidad, así como su disponibilidad y el volumen de la oferta;
- b. En el caso de prestación de servicios, elementos tales como la naturaleza del servicio, y si el servicio involucra o no una experiencia o conocimiento técnico;
- c. En el caso de que se conceda la explotación o se transmita un bien intangible, la forma de la operación, tal como la concesión de una licencia o su venta; el tipo de activo, sea patente, marca, know-how, entre otros; la duración y el grado de protección y los beneficios previstos derivados de la utilización del activo en cuestión;
- d. En caso de enajenación de acciones, el capital contable actualizado de la sociedad emisora, el patrimonio, el valor presente de las utilidades o flujos de efectivo proyectados o la cotización bursátil registrada en la última transacción cumplida con estas acciones;
- e. En caso de operaciones de financiamiento, el monto del principal, plazo, garantías, solvencia del deudor, tasa de interés y la esencia económica de la operación antes que su forma.

2. El análisis de las funciones o actividades desempeñadas, incluyendo los activos utilizados y riesgos asumidos en las operaciones, por partes relacionadas en operaciones vinculadas y por partes independientes en operaciones no vinculadas.

3. Los términos contractuales o no, con los que realmente se cumplen las transacciones entre partes relacionadas e independientes.

4. Las circunstancias económicas o de mercado, tales como ubicación geográfica, tamaño del mercado, nivel del mercado, al por mayor o al detal, nivel de la competencia en el mercado, posición competitiva de compradores y vendedores, la disponibilidad de bienes y servicios sustitutos, los niveles de la oferta y la demanda en el mercado, poder de compra de los consumidores, reglamentos gubernamentales, costos de producción, costo de transportación y la fecha y hora de la operación.

5. Las estrategias de negocios, incluyendo las relacionadas con la penetración, permanencia y ampliación del mercado, entre otras."

"Art. 66-4.- Métodos para aplicar el principio de plena competencia.- El precio, en las operaciones celebradas entre partes relacionadas, deberá ajustarse mediante la aplicación, individual o combinaciones de cualquiera de los siguientes métodos, de tal

forma que en su resultado se refleje el principio de plena competencia, en conformidad con lo dispuesto en el artículo anterior:

1. Método del Precio Comparable no Controlado.- Permite establecer el precio de plena competencia de los bienes o servicios transferidos en cada una de las operaciones entre partes relacionadas, con el precio facturado de los bienes o servicios transferidos en operaciones con o entre partes independientes en operaciones comparables..."

5.8.4 Al respecto, esta Sala de Casación considera que acorde a la norma (art. 66 del Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno), como referencia técnica se utilizaran las Directrices en Materia de Precios de Transferencia, aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), en este lineamiento, la Directriz 2.7 de la OCDE, señala que una operación no vinculada es comparable a una operación vinculada si: 1. No existen diferencias en las operaciones, o 2. Se realizan los ajustes precisos para eliminar las diferencias, añada además que cuando sea posible encontrar operaciones no vinculadas comparables, el método del precio libre comparable es el camino más directo y fiable para aplicar el principio de plena competencia, es decir, el Método de Precio comparable no Controlado) es el método más directo y confiable para aplicar el principio de plena competencia. Ahora bien, la Sala de instancia en el fallo recurrido expresa que: *"...aun cuando se llegare a considerar que la administración procedió en forma correcta al imponer el método de precio comparable no controlado, al haberlo aplicado en forma sesgada (solo en las semanas y países en que el valor FOB promedio determinado por el SRI superaba al FOB declarado; y no cuando era menor), y por tanto al no aplicarlo en forma consolidada para obtener un resultado final que satisfaga el principio de plena competencia (que es el hilo conductor de las normas OCDE), ocasiona como corolario, que el SRI haya determinado una diferencia de tributo*



Recurso No. 2016-0334

a pagar por parte del exportador, mucho mayor al que se hubiera tenido que pagar el exportador en caso de que hubiera exportado el banano siguiendo rigurosamente los montos referenciales determinados por la misma administración..."; de esta afirmación realizada por el Tribunal juzgador se infiere que la inconformidad no es al método utilizado por la Administración, sino a los ajustes que a decir de la Sala de instancia debieron considerarse, ya que la Administración solo habría tomado en cuenta a aquellos que son superiores a los declarados por la compañía actora, resultando evidente que el Tribunal de instancia erradamente interpreta lo estatuido en el art. 66-3 del Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno, que establece los criterios de comparabilidad que se deben tomar en cuenta al momento de la aplicación de cualquiera de los métodos especificados en el art. 66-4 *ibidem*, en este caso en particular, el Método del Precio Comparable no Controlado, método que permite establecer el precio de plena competencia de los bienes o servicios transferidos en cada una de las operaciones entre partes relacionadas, con el precio facturado de los bienes o servicios transferidos en operaciones con o entre partes independientes en operaciones comparables. Se debe observar que el hecho de considerar al producto exportado (banano) como un *commodity*, le exime de los ajustes para establecer los comparables, sin embargo de ello, la errónea interpretación en que incurre el Tribunal juzgador se aprecia cuando la misma Sala acepta que se han realizado los ajustes necesarios cuando el precio declarado por la accionante está por debajo del establecido en la revista SOPISCO NEWS, pues para establecer el valor FOB comparable, se debieron realizar los ajustes pertinentes para traer a valor FOB, los valores FOT o CIF; es decir, si fueron considerados los ajustes necesarios para establecer y concretar el principio de libre competencia, acorde al método utilizado, circunstancia diferente es lo que determina el Tribunal juzgador, en el sentido de que no se consideraron los valores o ajustes cuando

el valor FOB declarado por la compañía se encontraban por encima del precio de libre mercado, de acuerdo a la base de datos utilizada en la comparación de precios (revista SOPISCO), ratificándose con esto que la inconformidad de acuerdo al criterio de la Sala está en los precios que sirvieron de base para determinar la diferencia en los precios de transferencia ejecutada por el ente de control tributario, y que en caso de que la Sala de instancia, cumpliendo si fuera el caso, las pretensiones de la actora, debió realizar técnicamente los ajustes que hubiese considerado necesarios para establecer el valor con el cual creyera que fue afectada la compañía accionante y luego proceder a la rectificación de los valores glosados por el Servicio de Rentas Internas, circunstancia ésta que no ha acontecido en el fallo recurrido; además en el supuesto caso de que existiera dicha diferencia (como un valor a favor del contribuyente), como pretende establecer el Tribunal juzgador al exponer "...de la aplicación de los precios referenciales respecto de los países tomados en cuenta para la determinación (partiendo del método "precio comparable no controlado" que fue el que la administración impuso -que en esta sentencia se desestima al ser considerado como no aplicable a este caso-, así como de la información extraída de SOPISCO decidida por la administración tributaria, el cálculo de promedio por semana realizado por el SRI, y la conversión a valor FOB establecido por el SRI), **se obtendría como resultado consolidado, que el valor FOB declarado fue inferior al valor FOB referencial en US\$ 2'882.595,61 y no en US\$ 8'810.974,37 que fue el monto determinado por la administración tributaria.** Se aclara que la referida cifra (US\$ 2'882.595,61) hubiera sido la adecuada en caso de que no existieran las razones expuestas en esta sentencia para desestimar el método seleccionado por la administración (precio comparable no controlado) y la omisión de países para efecto de cálculo (Arabia Saudita y Argelia). **Con esas consideraciones, es innecesario entrar a analizar si la publicación SOPISCO proporciona**

datos confiables sobre los precios de mercado del banano y si la conversión de FOT a FOB fue adecuada.”; de lo que se infiere que para el Juzgador de instancia sí existió una diferencia en los valores FOB en las declaraciones realizadas por el exportador, y sin embargo de ello erradamente resuelve dar de baja la totalidad de la glosa, en este sentido se aprecia nuevamente que la Sala de instancia no hace ninguna labor técnica para establecer la diferencia que a su criterio debería existir en los valores FOB (entre comparables y declarados). Ante estos argumentos de la Sala de instancia, se debe precisar que la errónea interpretación que da a las normas de derecho art. 66-3 y 66-4 del Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno, se evidencia cuando por la inconformidad en la consolidación de los ajustes en la fórmula utilizada para a los comparables, así como los errores de hecho en dichos ajustes, el Tribunal juzgador da de baja la glosa, argumentando que el método utilizado por la Administración no es el adecuado, sin embargo su fundamentación gira en torno a la diferencia en los ajustes realizados, deduciéndose entonces que el método utilizado si fue el adecuado al caso en particular, pues la variación de los ajustes al valor FOB para determinar los comparables, no descartan *per se* la aplicación del Método de Precio Comparable no Controlado aplicado por la Administración Tributaria, de acuerdo a las Directrices de la OCDE, en este sentido no era procedente el dar de baja lo glosa en cuestión, pues el método utilizado por la Administración acorde a la norma señalada (art. 66-3 y 66-4 *Ibidem*), es el adecuado y pertinente al caso. Por lo expuesto, este Tribunal de Casación concluye que en la especie, sí se configura el cargo y el vicio alegado por la Autoridad Tributaria; razón por la cual. se confirma la glosa al casillero 813 “Ajustes por Precios de Transferencia”.

6. DECISIÓN

6.1 Este Tribunal de Casación considera que no se han demostrado los vicios alegados por el actor y por la parte demandada.

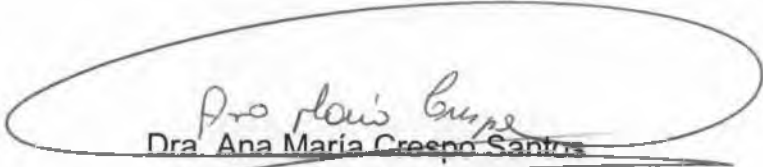
6.2 Por estas consideraciones, la Corte Nacional de Justicia, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, **Administrando justicia, en nombre del pueblo soberano del Ecuador, y por autoridad de la Constitución y las leyes de la República**, resuelve:

7. SENTENCIA

7.1 **CASAR PARCIALMENTE** la sentencia de 23 de marzo de 2016, las 12h29, dictada por la Sala Única del Tribunal Distrital No. 2 de lo Contencioso Tributario con sede en Guayaquil, con fundamento en las consideraciones aquí expuestas.


7.2 Sin costas.

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



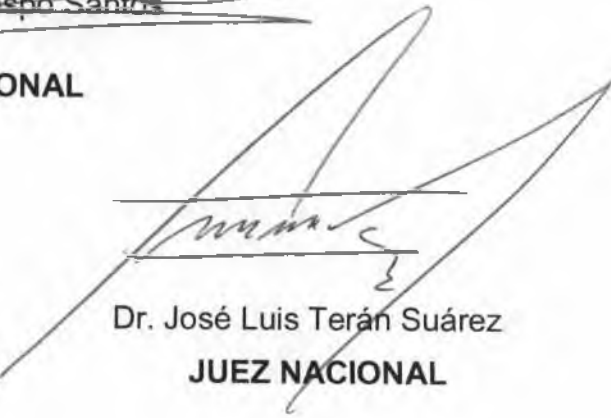
~~Dra. Ana María Crespo Santos~~

JUEZA NACIONAL



~~Dra. Maritza Tatiana Pérez Valencia~~

JUEZA NACIONAL



~~Dr. José Luis Terán Suárez~~

JUEZ NACIONAL

Ciento catorce - 114 -



Recurso No. 2016-0334

Certifico.-


Ab. Martha Alejandra Morales Navarrete

SECRETARIA RELATORA

