



Recurso N° 423-2015

**VOTO DE MAYORÍA DRA. ANA MARÍA CRESPO SANTOS Y DR. JOSÉ LUIS TERÁN SUÁREZ**

**CORTE NACIONAL DE JUSTICIA DEL ECUADOR**

**SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO**

**JUEZA PONENTE: DRA. ANA MARÍA CRESPO SANTOS**

**ACTOR: COMPAÑÍA TALME S.A.**

**DEMANDADO: DIRECTORA ZONAL 8 DEL SRI (RECURRENTE)**

**Recurso N° 423-2015**

**Quito, martes 16 de agosto del 2016, las 12h31.-**

**ASUNTO**

Resolución del recurso de casación interpuesto por el Econ. Juan Miguel Avilés Murillo, en calidad de Director Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, en contra de la sentencia dictada el 27 de agosto del 2015, a las 08h48, por la Primera Sala del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario N° 1, con sede en Guayaquil, dentro del juicio de impugnación N° 09501-2012-0060, deducido por el Sr. Oscar Emilio Henríquez Álvarez, en calidad de Gerente General y como tal representante legal de la compañía TALME S.A., propuesto en contra de la Resolución N° 109012012RREC001893 de 31 de enero de 2012, a causa de negativa en la solicitud de devolución de pago en exceso del Impuesto a la Renta del año 2010.

## I. ANTECEDENTES

1.1.- De acuerdo al escrito que contiene el recurso de casación de fecha 01 de octubre de 2015, el casacionista se fundamentó en la **causal primera** del Art. 3 de la Ley de Casación, en consideración a la *errónea interpretación* del Art. 44 de la Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador.

1.1.1.- Con relación a la **causal primera al alegar "errónea interpretación del Art. 44 de la Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador"**, cuando fundamenta el vicio señala lo siguiente: "(...) De conformidad con la norma de derecho transcrita sobre estas líneas, el crédito tributario generado por el ISD puede ser utilizado para compensar el saldo del impuesto a la Renta. La norma no prevé que el sujeto pasivo pueda aplicar esta compensación con el saldo del Anticipo de Impuesto a la Renta. Por lo expuesto, en aplicación estricta del principio de Derecho Público que establece que las instituciones públicas únicamente pueden hacer lo que la ley expresamente les permite, la Administración Tributaria procedió correctamente al no considerar la compensación realizada por la empresa TALME S.A. (sic) Es claro que el contenido de la norma transcrita sobre estas líneas únicamente contempla la compensación del crédito generado por el ISD con el saldo de Impuesto a la Renta. La norma no menciona en ninguno de sus apartados que el contribuyente pueda compensar con el anticipo de este impuesto. (...) Es por lo expuesto, que al haber norma expresa que señala que será aplicado el crédito tributario únicamente al impuesto a la renta del ejercicio económico corriente, se transgrede el principio de irretroactividad (sic) de la ley, al indicar un fallo de la Corte Constitucional del año 2013 así como al Decreto Ejecutivo N° 987 que establecieron posteriormente que el crédito tributario por ISD también podía compensarse con el anticipo de impuesto a la Renta. Ahora bien, el artículo 18 del Código Civil establece como cuarta regla de interpretación de la ley la siguiente: "El contexto de la ley servirá para ilustrar el sentido de cada una de sus partes, de manera que haya entre todas ellas la debida correspondencia y armonía". En virtud de esta regla de interpretación, es necesario manifestar que la interpretación de la Sala juzgadora con relación al artículo 44 de la Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador no se compadece de la realidad del contexto de la misma. Como ya se dejó sentado en párrafos

**Recurso N° 423-2015**

precedentes, el sistema jurídico tributario ecuatoriano establece la obligación de declarar y pagar el Impuesto a la Renta y la de declarar y pagar el Anticipo de Impuesto a la Renta de forma independiente y separada. De este modo, si la norma de derecho contenida en el artículo 44 de la Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador se refiere específicamente a la compensación del crédito generado por ISD con el saldo de impuesto a la renta, alude al impuesto a la renta causado y no al anticipo. Si el legislador hubiese considerado la compensación de crédito generado por ISD con respecto al anticipo de impuesto a la renta, éste lo habría consagrado de forma explícita y concreta en la norma, cuestión que no ha ocurrido y por tanto vuelve improcedente la interpretación dada por la Sala juzgadora. (...) No obstante, el error de la Sala ha provocado que se agravie al Derecho en el sentido de que en el fallo recurrido se hace una interpretación que no se compadece del contexto normativo, permitiendo que el sujeto pasivo realice una compensación a la que no tiene derecho, pues la norma vigente a la época no el (sic) facultaba para efectuar la compensación del crédito tributario (sic) generado a partir del ISD con el Anticipo del Impuesto a la Renta. La trascendencia en la parte dispositiva radica en que es en virtud del error que el juzgador resuelve declarar la legalidad de la compensación efectuada por la empresa de su crédito tributario por ISD con el Anticipo de Impuesto a la Renta, sin que en el ejercicio fiscal materia del litigio haya existido norma jurídica expresa que le permita realizar la compensación. (...)

1.2.- En consideración al auto de fecha 5 de noviembre del 2015, a las 10h42, 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 en referencia, por la **causal primera**, en relación con la *errónea interpretación* del Art. 44 de la Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador. En función de lo anterior, se ordenó correr traslado a la contraparte para que de contestación al mismo, dentro del término previsto en el Art. 13 de la Ley de Casación.

1.3.- Finalmente, es menester señalar lo que el Tribunal de instancia esgrimió en la sentencia recurrida, que su parte considerativa manifestó: "(...) **SEXO.-** (...) 6.5.3) - Desde el año 2007 al año 2010, con ocasión de la promulgación de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, publicada en el 3S-RO 242, 29-12-2007, la Ley Orgánica Reformatoria e

*Interpretativa a la Ley de Régimen Tributario Interno, al Código Tributario, a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador y a la Ley de Régimen del Sector Eléctrico, publicada en el 2S RO 392, 30-07-2008, la Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria, publicada en el RO-S 94, 23-12-2009, se dio una evolución normativa respecto a la naturaleza del Anticipo del Impuesto a la Renta, y a partir de la Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria, publicada en el RO-S 94, 23-12-2009, el anticipo del impuesto a la renta se constituye en un pago mínimo del impuesto a la renta. A este impuesto mínimo se encuentran obligadas las personas naturales, las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y las sociedades (numeral 2 del artículo 13 de la Ley Reformatoria a la ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria), mientras que las personas naturales y sucesiones indivisas no obligadas a llevar contabilidad, las empresas que tengan suscritos o suscriban contratos de exploración y explotación de hidrocarburos en cualquier modalidad contractual, mantienen el derecho a reintegro de lo pagado indebidamente o en exceso por ocurrir que el impuesto a la renta causado es inexistente o es inferior al anticipo pagado más las retenciones. Esto quiere decir que este "anticipo de impuesto a la renta", que toma la naturaleza de un "impuesto mínimo", no admite modificaciones y no permite al contribuyente reclamar un posible pago indebido o pago en exceso; forma parte o constituye una parte del Impuesto a la Renta. (...) 6.5.5).- Cabe mencionar que lo expuesto no constituye aplicación retroactiva de normas posteriores, y esto se aclara en virtud de que recién con el Decreto Ejecutivo No. 987, publicado en el R.O. 608-4S, 30-XII-2011, se estableció expresamente que el crédito tributario originado por impuesto a la salida de divisas, podrá utilizarse incluso para los valores que deba pagar por concepto de anticipo de impuesto a la renta del propio contribuyente. Antes de la vigencia de este Reglamento no existía norma legal, ni siquiera reglamentaria que prohiba compensarse el crédito tributario por Impuesto a la Salida de Divisas, con el anticipo del impuesto a la renta, y el hecho de que con posterioridad al ejercicio 2010, haya nacido esta norma reglamentaria en nada cambia el derecho de utilizar el crédito por ISD para pagar el anticipo, antes por el contrario esta última norma ratifica y clarifica que este crédito de ISD siempre sirvió para pagar el anticipo, que como se señaló a lo largo de este fallo, constituye el mismo impuesto a la renta; un criterio en contrario, significaría aceptar que dicho Reglamento modificó la Ley.*

**Recurso N° 423-2015**

*Excluir de la posibilidad de que el contribuyente no pueda utilizar dicho crédito para el pago del anticipo, significaría desconocer infundadamente que el anticipo es parte integrante del impuesto a la renta causado. (...)*

**II. JURISDICCIÓN Y COMPETENCIA**

2.1.- Esta Sala Especializada es competente para conocer y resolver el presente Recurso de Casación, en virtud de las Resoluciones N° 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 N° 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 a foja 19 del proceso y en atención a lo previsto en los Arts. 184 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador, 185 segunda parte, número 1 del Código Orgánico de la Función Judicial y primero de la Codificación de la Ley de Casación.

**III. VALIDEZ PROCESAL**

3.1.- No se observa del proceso ninguna circunstancia que pueda afectar la validez procesal y no existe nulidad alguna que declarar; por lo que, estando en autos para resolver, se considera.

**IV.- PLANTEAMIENTO DE LOS PROBLEMAS JURÍDICOS**

4.1.- Previamente a señalar el cargo imputado, es pertinente indicar que el proponente del recurso de casación ha fundamentado su pedido por la **causal primera** de la Ley de la materia, argumentando que ha existido errónea interpretación de norma de derecho; vicio que ha sido determinante en la parte dispositiva de la sentencia atacada, como a continuación se manifiesta:

*CAUSAL PRIMERA (Art. 3 Ley de Casación)*

**Cargo único:** Errónea interpretación del Art. 44 de la Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador.

## V.- CONSIDERACIONES Y RESOLUCIÓN DE LOS PROBLEMAS JURÍDICOS

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, por medio 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 la crítica del recurrente a la Sentencia de instancia, para conseguir ser examinada por la Sala de Casación, debe tener por objeto las consideraciones de ésta, que constituyan la ratio decidendi del fallo.

5.2.- Conforme el problema jurídico descrito en este fallo, el recurrente acusa la errónea interpretación de norma de derecho; el cual fue determinante en la parte dispositiva de la sentencia atacada, señalada en el número 4.1., cargo único, cuyo texto es el siguiente:

### - LEY REFORMATORIA A LA LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO Y A LA LEY REFORMATORIA PARA LA EQUIDAD TRIBUTARIA EN EL ECUADOR

**Art. 44.- Crédito tributario.-** *Podrá ser utilizado como crédito tributario, que se aplicará para el pago del impuesto a la renta del ejercicio económico corriente, los pagos realizados por concepto de impuesto a la salida de divisas en la importación de materias primas, bienes de capital e insumos para la producción, siempre que, al momento de presentar la declaración aduanera de nacionalización, estos bienes registren tarifa 0% de ad-valorem en el arancel nacional de importaciones vigentes.*

5.2.1.- En consideración a la causal primera alegada por el recurrente, esta Sala establece lo que el número 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 de su parte dispositiva.*". Esta causal tiene como limitante la revalorización de las pruebas y debe ser planteada a partir de los hechos probados en la Sentencia. Dicha causal, tiene relación con lo que se denomina vicios *in iudicando* por lo que debe demostrar la violación directa de normas

**Recurso N° 423-2015**

sustantivas. Esta demostración, para que se haga efectiva, implica delimitar los cargos imputados, con precisión y exactitud, por cualquiera de los tres modos establecidos, ya sea por: a) Aplicación indebida; b) Falta de aplicación; y, c) Errónea interpretación de normas de derecho sustantivas, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, tres cargos que son excluyentes del análisis de un mismo atributo, respecto a la misma norma impugnada. Para Manuel Tama es importante diferenciar entre "ignorancia" y "error", para así determinar con mayor asidero e ilustración y llegar a identificar si el juzgador, actuó por negligencia o desconocimiento de una cosa o situación, enmarcándose en ignorancia; o si en su defecto, ocasionó su actuar una disconformidad de las ideas con la realidad o con la verdad de los hechos, evidenciándose un error, el mismo que puede consistir en los cargos descritos por el recurrente.

5.2.2.1.- Respecto de la alegación efectuada por la recurrente sobre la "errónea interpretación" del Art. 44 de la Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador. Esta Sala Especializada cita lo propio en relación a lo esgrimido por el Tribunal de instancia en la sentencia atacada: {...} *Ahora bien, el Art. 44 de esta ley, introduce a continuación del artículo 168 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, el siguiente innumerado: "Crédito Tributario.- Podrá ser utilizado como crédito tributario, que se aplicará para el pago del impuesto a la renta del ejercicio económico corriente, los pagos realizados por concepto de impuesto a la salida de divisas en la importación de materias primas, bienes de capital e insumos para la producción, siempre que, al momento de presentar la declaración aduanera de nacionalización, estos bienes registren tarifa 0% de ad-valorem en el arancel de importaciones vigente". Este criterio se ratifica con lo previsto en el artículo 139 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, vigente en el ejercicio 2010, que a la letra señalaba: "Art. 139.- Crédito tributario generado en el impuesto a la salida de divisas.- Podrán ser utilizado como crédito tributario, los pagos realizados por concepto de impuesto a la salida de divisas en la importación de materias primas, bienes de capital e insumos para la producción de bienes o servicios, siempre que, al momento de presentar la declaración aduanera de nacionalización, estos bienes registren tarifa cero por ciento de ad-valorem en el arancel nacional de importaciones vigente". 6.5.4).- Tanto la Ley de Régimen Tributario Interno como el Reglamento para la Aplicación de esta ley, vigentes en el año 2010,*

*permitían utilizar como crédito tributario para el pago del impuesto a la renta, a los valores pagados por concepto de impuesto a la salida de divisas, debiéndose entender que dentro del impuesto a la renta está comprendido el anticipo, ya que este último no es un tributo, menos una obligación aislada del impuesto a la renta, así lo ha señalado la Corte Constitucional en la Sentencia No. 006-13-SIN-CC, (caso N.° 0036-10-IN acumulados 0038-10-IN, 0039-10-IN, 0027-11-IN, 0032-12-IN y 0033-12-IN) publicada en el Suplemento del Registro Oficial N° 56 del lunes 12 de agosto del 2013, que entre una de las consideraciones de este fallo señala textualmente: "(...) Así, el anticipo de impuesto a la renta que trata la norma supra, de ninguna manera se constituye en un impuesto, ya que su naturaleza más bien corresponde a de una obligación. El anticipo, se origina de la recaudación, es decir, el Estado a través de este anticipo cobra por adelantado parte del impuesto a la renta de un contribuyente, lo que genera ingresos constantes al Estado durante todo el año sin necesidad de esperar a que termine el ejercicio económico. En razón de que ello, tiene la misma naturaleza y características del Impuesto a la Renta -en adelante IR- (...)" El anticipo se manifiesta entonces como una obligación que pertenece al universo jurídico del impuesto a la renta, es una obligación tributaria complementaria y conexas al deber de declarar y pagar el impuesto a la renta, por lo que el anticipo se constituye en el mismo impuesto a la renta, tal cual lo expresa el segundo inciso del literal i) del numeral 2 del artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno, cuando señala: "(...) Este anticipo, en caso de no ser acreditado al pago del impuesto a la renta causado o de no ser autorizada su devolución se constituirá en pago definitivo de impuesto a la renta, sin derecho a crédito tributario posterior (...)", por lo que la Sala, contrario a lo que considera la administración tributaria en este caso particular, concluye que el Impuesto a la Salida de Divisas en el ejercicio 2010, constituía crédito tributario para pagar el Anticipo de Impuesto a la Renta, que como se indicó anteriormente equivale al mismo impuesto a la renta, (...)" Por el contrario, el recurrente en su escrito de casación manifiesta que el juzgador de instancia ha errado la interpretación de la norma contenida en el artículo 44 de la Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, cuando se refiere al "pago del impuesto a la renta del ejercicio económico corriente" alude indistintamente al impuesto a la renta y al anticipo de impuesto a la renta, pues a criterio de la Sala juzgadora corresponden a una misma obligación tributaria. En torno a lo antes expuesto, se constata que el Tribunal de*



**Recurso N° 423-2015**

instancia confunde la naturaleza del impuesto a la renta, con su anticipo, asimilándolos como iguales. La normativa tributaria contemplada en el Código Tributario ha estatuido la forma como se compensan los créditos, dejando en claro que aquello prosperará si se trata de un crédito líquido reconocido por la autoridad administrativa competente o por la jueza o juez del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario, teniendo en cuenta que el crédito no se encuentre prescrito y los tributos respectivos sean administrados por el mismo organismo. El caso materia propuesto en casación, refiere a la compensación del crédito tributario por el pago del impuesto a la salida de divisas, consignado en la declaración del impuesto a la renta del período fiscal 2010 de la empresa TALME S.A., con el saldo del anticipo de impuesto a la renta del mismo año y de la compañía actora; conforme obra de la sentencia atacada, la Administración Tributaria objetó esta actuación del actor, por falta de mandato legal que permita proceder como el actor pretendía. En relación a lo que la normativa tributaria ha estatuido y conforme el problema jurídico planteado se evidencia que el crédito tributario fue determinado por el contribuyente actor al momento que lo consignó en su declaración de impuestos, pero el ente administrativo no lo reconoció para que pueda ser compensado con el anticipo, por lo que el crédito tributario por el pago del impuesto a la salida de divisas no se encuentra líquido. Con respecto al anticipo del impuesto a la renta, es dable puntualizar que aquel constituye una obligación legal, es una forma anticipada de recaudación de impuestos que genera ingresos constantes al Estado durante todo el año sin necesidad de esperar para que termine el ejercicio económico y se forma por una suma aritmética que da como resultado una presunción de renta. Continuando con el mismo orden de ideas, el término "corriente" en contabilidad aplica para las transacciones ejecutadas en el año fiscal en curso, es decir, aquellas operaciones que no superan un año serán consideradas como corriente y todo aquello que sobrepase ese plazo, se comprenderá como no corriente. El legislador al señalar que se puede compensar el crédito tributario del ISD con el pago del impuesto a la renta del ejercicio económico corriente, claramente se enfoca al impuesto causado, el cual resulta de aplicar la tarifa prescrita para el efecto a la base gravable. En consideración a todo lo anterior, se precisa que no es procedente la compensación del crédito tributario derivado del pago del ISD con el anticipo del impuesto a la renta, puesto que la norma jurídica expresamente establece que aquel puede ser compensado para el pago del impuesto a la renta del ejercicio económico corriente y mas no del anticipo a dicho impuesto; también cabe determinar que el

anticipo del impuesto a la renta no se trata de un crédito líquido de acuerdo a lo ya analizado, así como tampoco constituye un impuesto sino una obligación legal descrita como una forma de recaudación anticipada de un tributo y en consecuencia no se enmarca en el pago del impuesto a la renta del ejercicio económico corriente, porque al no involucrar el pago del impuesto, sino su anticipo, mal se podría referir al impuesto causado. Entonces se ha demostrado que el Tribunal A quo llevó a cabo una interpretación diferente a la pretendida por el legislador y de manera errada concedió la compensación del crédito tributario del ISD con el anticipo del impuesto a la renta, que por el examen efectuado, constituye una obligación legal, de recaudación anticipada de tributos, de acuerdo a lo expresado en el fallo N° 065-2015 dictado por esta Sala Especializada; denotándose la errónea interpretación del artículo 44 de la Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador y en consecuencia la plena configuración de la causal primera de la Ley de Casación.

#### VI. DECISIÓN

6.1.- Este Tribunal de Casación considera que se ha configurado el vicio alegado por el recurrente.

6.2.- Por los fundamentos expuestos, la Corte Nacional de Justicia, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, **ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA**, resuelve:

#### VII. SENTENCIA

7.1.- **CASAR** la sentencia dictada el 27 de agosto del 2015, a las 08h48, por la Primera Sala del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario N° 1, con sede en Guayaquil, en los términos señalados en el Considerando V de esta Sentencia.

7.2.- Actúe dentro de este proceso, como Secretaria Relatora a la Ab. Alejandra Morales Navarrete, de conformidad con la Acción de Personal N° 6037-DNTH-2015-KP.

7.3.- Sin costas.




Recurso N° 423-2015

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

  
Dra. Ana María Crespo Santos  
JUEZA NACIONAL

  
Dra. Maritza Tatiana Pérez Valencia  
JUEZA NACIONAL  
VOTO SALVADO

  
Dr. José Luis Terán Suárez  
JUEZ NACIONAL

Certifico:

  
Ab. Alejandra Morales Navarrete  
SECRETARIA RELATORA

100



**VOTO SALVADO DE LA DRA. MARITZA TATIANA PÉREZ VALENCIA**

**CORTE NACIONAL DE JUSTICIA DEL ECUADOR**

**SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO**

**ACTOR:** COMPañIA TALME S.A.

**DEMANDADO:** DIRECTOR ZONAL 8 DEL SERVICIO DE RENTAS

**(RECURRENTE)** INTERNAS

Quito, martes 16 de agosto del 2015, las 12h31.-

**VISTOS: Composición del Tribunal:** La doctora Maritza Tatiana Pérez Valencia, Jueza Nacional, conoce del presente recurso y pronuncia el presente voto salvado, conforme la Resolución N° 004-2012 de 25 de enero de 2012, emitida por el Consejo de la Judicatura. Conocen también la presente causa y emiten su correspondiente fallo de mayoría los doctores Ana María Crespo Santos y José Luis Terán Suárez, Jueces Nacionales, en virtud de la Resolución N° 341-2014 de 17 de diciembre de 2014, emitida por el Pleno del Consejo de la Judicatura y las Resoluciones N°s 02-2015, 01-2015 respectivamente de 28 de enero de 2015, expedidas por el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, así como del sorteo que consta en el proceso. -----

X

**VOTO SALVADO DE LA DRA. MARITZA TATIANA PÉREZ VALENCIA**

**I. ANTECEDENTES**

**1.1.- Sentencia recurrida:** El economista Juan Miguel Avilés Murillo en su calidad de Director Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, interpone recurso de casación en contra de la sentencia de 27 de agosto de 2016 emitida por la Primera Sala del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con Sede en Guayaquil, dentro del juicio N° 09501-2012-0060, por acción de impugnación en contra de la Resolución N° 109012012RREC001893 emitida por el Director Regional Litoral Sur del Servicio de Rentas Internas, la cual atendió el reclamo presentado sobre la negativa a la solicitud de devolución de pago en exceso de impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2010, y en cuyo edicto se declaró parcialmente con lugar a la demanda propuesta, disponiendo a la administración tributaria que proceda con la devolución al tenor de lo señalado en el texto de la sentencia. -----

**1.2.- Argumentos del recurso interpuesto por la demandada:** El recurrente fundamenta su recurso en la **causal primera** del artículo 3 de la Ley de Casación, e indica que existe errónea interpretación del Art. 44 de la Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley de Equidad Tributaria del Ecuador, publicada en el Suplemento del Registro Oficial N° 94 de 23 de diciembre de 2009. Al respecto manifiesta que la Sala juzgadora ha declarado con lugar a la pretensión del accionante como consecuencia de la errónea interpretación de la norma denunciada, provocando un vicio que fue determinante en la parte dispositiva del fallo recurrido. Aduce que *"Dentro del fallo recurrido, concretamente en el considerando SEXTO (numerales 6.5.3 a 6.5.5), la Sala juzgadora interpreta, con respecto a la compensación del crédito tributario por Impuesto*

**VOTO SALVADO DE LA DRA. MARITZA TATIANA PÉREZ VALENCIA**

a la Salida de Divisas (ISD) al Anticipo de Impuesto a la Renta, que la norma contenida en el artículo 14 de la Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador vigente al ejercicio materia del litigio, faculta a la compañía TALME S.A. para compensar el crédito tributario del ISD con el saldo del Anticipo del Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2010... De conformidad con la norma de derecho transcrita sobre estas líneas, el crédito tributario generado por el ISD puede ser utilizado para compensar el saldo del Impuesto a la Renta. La norma no prevé que el sujeto pasivo pueda aplicar esta compensación con el Saldo del Anticipo de Impuesto a la Renta. Por lo expuesto, en aplicación estricta del principio de Derecho Público que establece que las instituciones públicas únicamente pueden hacer lo que la ley expresamente les permite, la Administración Tributaria procedió correctamente al no considerar la compensación realizada por la empresa TALME S.A.- Es claro que el contenido de la norma transcrita sobre estas líneas únicamente contempla la compensación del crédito generado por el ISD con el saldo de Impuesto a la Renta. La norma no menciona en ninguno de sus apartados que el contribuyente pueda compensar con el anticipo de este impuesto.- Cabe indicar en este punto que el impuesto causado y el anticipo del impuesto a la renta tienen un tratamiento separado en la legislación ecuatoriana. No es pertinente que la Sala confunda estas dos obligaciones del sujeto pasivo que poseen criterios de cuantificación y presentación diferentes entre sí. En los diferentes artículos de la Ley de Régimen Tributario Interno y su reglamento, éstas son mencionadas y desarrolladas de forma independiente. En primer lugar, el anticipo corresponde, como se deduce su nombre, a un adelanto del Impuesto a la Renta que el sujeto pasivo debe cancelar por concepto de tributo que le corresponderá pagar a final del ejercicio económico. En segundo lugar, el impuesto causado corresponde a lo que nuestro ordenamiento se refiere en términos generales como "Impuesto a la Renta" y alude al tributo que efectivamente el sujeto pasivo debe pagar; es decir, hace

**VOTO SALVADO DE LA DRA. MARITZA TATIANA PÉREZ VALENCIA**

referencia a aquello que concretamente se conoce como el "impuesto a la renta causado"... al referirse a "pago del impuesto a la renta del ejercicio económico corriente", alude indistintamente al impuesto a la renta causado y al anticipo de impuesto a la renta, pues corresponden a una misma obligación tributaria. Esta interpretación vulnera de forma visible una de las reglas de interpretación jurídica básicas; en concreto, vulnera la regla de interpretación que exige que el (sic) juzgador analizar el contexto de la norma que va a ser aplicada en su fallo.- Cabe mencionar que el principio de irretroactividad se ve afectado al conceder un derecho a la compañía actora que no se habría establecido previamente en la normativa. ... La Sala de instancia alega en su apartado 6.5.5 lo siguiente (sic) Cabe mencionar que lo expuesto no constituye aplicación retroactiva de normas posteriores, y esto aclara en virtud de que recién con el Decreto Ejecutivo No. 987, publicado en el R.O. 608-4S, 30-XII-2011, se estableció expresamente que el crédito tributario originado por el impuesto de salida de divisas, podrá utilizarse incluso para los valores que deba pagar por concepto de anticipo de impuesto a la renta del propio contribuyente. Antes de la vigencia de este Reglamento no existía norma legal, ni siquiera reglamentaria que prohiba compensarse el crédito tributario por Impuesto de Salida de Divisas, con el anticipo del impuesto a la renta, y el hecho de que con posterioridad al ejercicio 2010, haya nacido esta norma reglamentaria en nada cambia el derecho a utilizar el crédito por el ISD para pagar el anticipo, antes por el contrario esta última norma ratifica y clarifica que este crédito de ISD siempre sirvió para pagar el anticipo, que como se señaló a lo largo de este fallo, constituye el mismo impuesto a la renta; un criterio en contrario, significaría aceptar que dicho Reglamento modificó la Ley... Es entonces, cuando se evidencia la contradicción por parte de la Sala de instancia al alegar que antes de la vigencia del Decreto ejecutivo No. 987 no existía norma legal, ni siquiera reglamentaria que prohiba compensarse el crédito tributario por Impuesto de Salida de Divisas, con el anticipo de impuesto a la renta cuando existía



**VOTO SALVADO DE LA DRA. MARITZA TATIANA PÉREZ VALENCIA**

*claramente la Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador... Es por lo expuesto, que al haber norma expresa que señala que será aplicado el crédito tributario únicamente al impuesto a la renta del ejercicio corriente, se transgrede el principio de irretroactividad de la ley, al indicar un fallo de la Corte Constitucional del año 2013 así como al Decreto Ejecutivo No. 987 que establecieron posteriormente que el crédito tributario por ISD también podía compensarse con el anticipo de impuesto a la Renta...". Por lo expuesto el recurrente solicita se acepte el recurso de casación propuesto. -----*

**1.3.- Admisibilidad:** Mediante auto de admisión de 5 de noviembre de 2015, a las 10h42, la Dra. Magaly Soledispa Toro, Conjueza de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, **admite el recurso de casación por la errónea interpretación del Art. 44 de la Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley de Equidad Tributaria del Ecuador, bajo el amparo de la causal primera** del artículo 3 de la Ley de Casación y concede a la Administración Tributaria el término de cinco días para la contestación del mencionado recurso, esto en concordancia con el artículo 13 de la Ley de la materia. ----

**1.4.- Argumentos de la contestación del recurso:** Admitido el recurso de casación, **el actor no** ha emitido contestación alguna. -----

**II.- CUESTIONES PROCEDIMENTALES PREVIAS E IDENTIFICACIÓN DE LA PROBLEMÁTICA A RESOLVER**

**VOTO SALVADO DE LA DRA. MARITZA TATIANA PÉREZ VALENCIA**

**2.1.- Competencia:** Esta Sala es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación de conformidad con los artículos 184 numeral 1 de la Constitución, 1 de la Codificación de la Ley de Casación y 185, segundo inciso, numeral 1 del Código Orgánico de la Función Judicial. -----

**2.2.- Validez:** En la tramitación de este recurso extraordinario de casación, se han observado las solemnidades inherentes, y no existe nulidad alguna que declarar. -----

**2.3.- Determinación de los problemas jurídicos a resolver:** La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia examinará si la sentencia sujeta al análisis casacional por el legitimario tiene sustento legal y para ello es necesario determinar cuáles son los fundamentos que se plantean dentro del recurso: -----

**A)** ¿El fallo de instancia incurre en la **causal primera** del artículo 3 de la Ley de Casación, al supuestamente existir errónea interpretación del Art. 44 de la Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley de Equidad Tributaria del Ecuador? -----

**III.- ARGUMENTACIÓN DE LA SOLUCIÓN AL PROBLEMA JURÍDICO  
PLANTEADO**

**3.1.- Consideraciones casacionales generales.-** Previo a abordar el vicio denunciado por el recurrente, es menester iniciar estableciendo ciertos hitos necesarios para conceptualizar las características generales de la casación planteándonos la siguiente pregunta: ¿Qué es la casación? Dentro de la doctrina autorizada, Hernando Devis Echandía en su obra Nociones Generales de Derecho Procesal Civil pág. 797, al referirse al recurso de

**VOTO SALVADO DE LA DRA. MARITZA TATIANA PÉREZ VALENCIA**

casación manifiesta que: *“Se trata de un recurso extraordinario, razón por la cual está limitado a los casos en que la importancia del litigio por su valor o su naturaleza lo justifica. Por él se enjuicia la sentencia del tribunal, que es su objeto, sin que implique una revisión del juicio.”*; así mismo, Luis Armando Tolosa Villabona en su obra Teoría y Técnica de la Casación pág. 39, señala que: *“[...] el recurso de Casación es un medio de impugnación extraordinario por motivos específicamente establecidos en la Ley y cuyo conocimiento está atribuido a un órgano judicial supremo (Corte Suprema de Justicia en Colombia, o Tribunal de Casación o Corte de Casación en otros ordenamientos) con el fin de anular, quebrar o dejar sin valor, por razones procesales sustanciales inmanentes, sentencias que conculcan el derecho objetivo, y que contienen errores in iudicando, errores facti in iudicando o errores procesales.”* Partiendo de estas citas doctrinarias, es claro que el recurso de casación tiene la característica jurídica de un recurso extraordinario y formal en virtud de que únicamente puede ser propuesto por los motivos expresamente establecidos en la Ley, así pues en el ordenamiento jurídico ecuatoriano se establece taxativamente en el artículo 3 de la Ley de Casación cinco causales sobre las que se puede proponer el recurso de casación, fuera de las cuales no se puede aceptar la existencia de alguna adicional. En materia Tributaria, el recurso de casación fue introducido en el título III del Libro Tercero del Código Tributario publicado en el Registro Oficial 958 de 23 de diciembre de 1975, en donde se establecía que el recurso sería interpuesto ante un Tribunal de Casación constituido por Magistrados de las Salas que no hubiesen conocido la causa. La competencia para conocer la Casación por parte de los Tribunales Distritales tuvo vigencia hasta el 5 de mayo de 1993, cuando se expidió la Codificación de la Constitución Política de la República, en cuyo Disposición Transitoria Décima Séptima dispuso que: *“El recurso de casación previsto en el Título III, del Libro Tercero, del Código Tributario (artículos 328 a 335) será interpuesto, a partir de la fecha de la vigencia de*

**VOTO SALVADO DE LA DRA. MARITZA TATIANA PÉREZ VALENCIA**

*estas reformas constitucionales, para ante la Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia.* Así mismo el artículo 21 de la Ley de Casación publicada el Registro Oficial N° 192 de 18 de mayo de 1993, derogó en forma total el Título Tercero del Código Tributario, estableciéndose de este modo la casación que se encuentra vigente hasta nuestros días. Finalmente hay que también considerar que el recurso de casación tiene como objetivo la correcta aplicación e interpretación de las normas de Derecho sustanciales como procesales dentro de la sentencia o auto del inferior. Sobre el tema, Calamandrei pregonaba la naturaleza del medio extraordinario de impugnación y de estar encerrado en las cuestiones y revisión del derecho, cuando comentaba del recurso de casación. (Ver. Citado por A. MORELLO, en La Casación, Un modelo Intermedio Eficiente, Segunda edición, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2000. pág. 71). En consecuencia el recurso de casación busca el estricto cumplimiento de las normas a través del control de legalidad de las decisiones judiciales y vela por la unificación de los criterios judiciales a través de la jurisprudencia casacional. -----

**3.2.- Identificación del problema jurídico:** El problema jurídico planteado en el punto 2.3 de la presente sentencia guarda relación con la causal primera del artículo 3 de la Ley de Casación que establece: *"Aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, en la sentencia o auto, que hayan sido determinantes de su parte dispositiva."* ---

**3.2.1.-** El autor Tolosa Villabona Luis Armando, (Teoría y Técnica de Casación, Ed Doctrina y Ley, Bogotá Colombia, páginas 257 y 359) en cuanto a la errónea interpretación manifiesta: *"...la interpretación errónea de una norma, se trata de la exégesis equivocada de la norma en su*

**VOTO SALVADO DE LA DRA. MARITZA TATIANA PÉREZ VALENCIA**

*contenido mismo, independientemente de las cuestiones de hecho debatidas en la sentencia y del caso que trata de regular. El sentenciador acierta en la norma, pero falla en su verdadero significado alejándose de su espíritu y finalidad. ...".* -----

**3.3. Hechos considerados como ciertos y probados en la sentencia del Tribunal de instancia.-** Como se ha indicado *ut supra*, cuando se alega la causal primera del artículo 3 de la Ley de Casación se debe partir de los hechos considerados como probados por el Tribunal de instancia en la sentencia recurrida, es decir que no cabe una nueva consideración de los mismos, ya que los medios de prueba fueron analizados y apreciados por el Tribunal *A quo*, restando realizar el control de legalidad respectivo sobre la adecuada pertinencia de la norma a los hechos considerados como ciertos. Conforme el fallo recurrido en este se determinó: "QUINTO.- 5.1).- Son tres rubros que el contribuyente solicita devolución, conforme consta sintetizado en el párrafo V del libelo de demanda a foja 16 vuelta, y son los generados por: (1) retenciones en la fuente del impuesto a la renta [USD 165.735,06], (2) anticipo de impuesto a la renta [USD 37.059,44], y, (3) crédito tributario por impuesto a la salida de divisas [USD 167.701,38 que resulta del siguiente cálculo: total pagado por USD 376.041,62 menos USD 208.340.24 de "impuesto a la renta causado"]. 5.2).- Los pagos realizados por el contribuyente [salvo una pequeña diferencia en las retenciones] SON RECONOCIDOS COMO EFECTUADOS por la administración tributaria, así tenemos: (1) En el cuadro que consta en la página 12/13 de la resolución impugnada (fs. 43 vuelta del expediente judicial) consta verificado como retenciones pagadas el valor de USD 163,952,93. (2) En el considerando 12.3 de la resolución impugnada (fs. 40 vuelta del expediente judicial) se señala que el contribuyente canceló el valor de USD 37.059,44 como anticipo al impuesto a la renta. (3) Y respecto al crédito tributario generado por el

**VOTO SALVADO DE LA DRA. MARITZA TATIANA PÉREZ VALENCIA**

*impuesto a la salida de divisas, en los considerando 12.6 al 12.11 de la resolución impugnada (fs. 41 vuelta a 42 vuelta del expediente judicial) se señala que el contribuyente tiene un crédito tributario por el valor de USD 376.041,62. 5.3).- La controversia radica en la compensación del crédito tributario generado por el impuesto a la salida de divisas; ya que en el caso del contribuyente, este alega que una parte fue utilizado para compensar el impuesto a la renta causado [USD 208.340.24] y que fue determinado en una declaración sustitutiva; y, en cambio la administración tributaria ni siquiera menciona la existencia de la mencionada declaración sustitutiva, por lo que no se refiere a dicho valor, sino más bien asume como cierto el valor de USD 8.124,13 consignado en la declaración original y lo señala como CANCELADO, pero adiciona que, el anticipo del impuesto a la renta estuvo mal determinado [se consignó cero], cuando debía ser USD 206.694,73, y como está impago procede compensar con las retenciones más lo pagado por anticipo ya que afirma que de acuerdo a la normativa tributaria el crédito tributario por ISD solo puede servir para compensar el impuesto a la renta y no el anticipo. 5.4).- Respecto a la presentación de la declaración sustitutiva, no consta en autos una copia original o certificada de la misma, que confirme lo afirmado por el actor; en el acto administrativo no consta información de la misma, ya que el mismo actor indica que fue presentada posterior a la emisión de la resolución; por lo tanto, salvo la expresa mención en la parte pertinente del libelo de demanda (foja 12 vuelta) y en la parte pertinente del informe pericial del Econ. Christian Mejía (foja 4521) no existe constancia de la misma, por lo que para este análisis no se tomará en cuenta los datos que el actor señaló modificados por dicha declaración sustitutiva; lo que es consecuencia del incumplimiento del actor de la obligación prevista en el Art. 258 del Código Orgánico Tributario, en cuanto a la carga de la prueba. 5.5).- Ahora respecto al valor que debe pagar el contribuyente, la cifra es casi similar: la administración señala que es de USD 206.694,73 cuando el contribuyente señala que es de USD 208.340.24,*

**VOTO SALVADO DE LA DRA. MARITZA TATIANA PÉREZ VALENCIA**

la diferencia radica en que la primera indica que su concepto es de anticipo de impuesto a la renta mal calculado, y el segundo que corresponde en sí al impuesto a la renta determinado [aumentado] a través de una declaración sustitutiva; pero como se mencionó no existe constancia de la presentación de la declaración sustitutiva, por lo que ni siquiera se entra a analizar la procedencia de su presentación al tenor de lo señalado en los Arts. 101 de la Ley de Régimen Tributario Interno y 73 del Reglamento para la Aplicación de la LRTI (vigentes a la Litis). Tampoco es parte de la Litis el cálculo del anticipo de impuesto a la renta, ya que el mismo se genera aplicando la fórmula prevista en el Art. 41 de la LRTI, y el valor señalado como correcto [USD 206.694,73] fue informado por el mismo contribuyente en un cuadro presentado dentro del trámite administrativo, así consta mencionado en los considerandos 12.4 a 12.5 de la resolución impugnada (páginas 6/13 a 8/13 a fojas 40 vuelta a 41 vuelta del expediente judicial), valor que no discute la administración tributaria, sino más bien indica que lo considerará al momento de realizar la liquidación del impuesto a la renta. Entonces, la discusión se centra en establecer si es factible utilizar el crédito tributario generado por el impuesto a la salida de divisas para compensar el anticipo del impuesto a la renta, análisis que consta a continuación. SEXTO.- 6.1).- El valor total del crédito tributario no está en discusión, ambas partes aceptan como cierto el valor de USD 376.041,62. Así se puede verificar en: (i) En la parte pertinente del libelo de la demanda, en el primer párrafo del parágrafo 5 a foja 15 del expediente judicial. (ii) En los considerando 12.6 al 12.11 de la resolución impugnada (fs. 41 vuelta a 42 vuelta del expediente judicial) se señala que el contribuyente tiene un crédito tributario por dicho valor. (iii) En el informe pericial del Econ. Christian Mejía se confirma el valor total de la cuenta de crédito tributario generado por el impuesto a la salida de divisas para el ejercicio 2010, cifra que coincide con la afirmada por el actor en su demanda y que fue aceptada por la administración tributaria en la resolución impugnada; adicionalmente en el informe pericial se reproduce un

**VOTO SALVADO DE LA DRA. MARITZA TATIANA PÉREZ VALENCIA**

cuadro donde constan las importaciones que generaron la salida de divisas y el correspondiente pago del impuesto (fojas 4524A a 4526). (iv) La perito Guillermina Rodas (insinuada por la administración tributaria), tanto en su informe pericial del expediente administrativo como en el de la inspección contable, reconoce la existencia de un crédito tributario de USD 376.041,62 por impuesto a la salida de divisas, pero añade que este rubro no puede ser compensado con el anticipo del impuesto a la renta establecido por la administración (así se puede ver en las conclusiones de los informes periciales que obran a fojas 78 y 4557 vuelta). 6.2).- Establecer si es factible utilizar el crédito tributario generado por el impuesto a la salida de divisas para compensar el anticipo del impuesto a la renta causado, constituye una cuestión de puro derecho, en razón de que el pago en exceso que se reclama, tiene como origen la aplicación concreta de normas jurídicas relacionadas con el crédito tributario pagado por el Impuesto a la Salida de Divisas.". (El subrayado me pertenece) -----

**3.1.4.- Normas acusadas como infringidas dentro del recurso de casación.-** El recurrente fundamentándose en la **causal primera** del artículo 3 de la Ley de Casación, sostiene que existe errónea interpretación del Art. 44 de la Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley de Equidad Tributaria del Ecuador. -----

**3.1.5.- Contenido material de las norma denunciada.-** Es importante citar el contenido de la norma considerada como infringida: "Art. 44.- A continuación del Art. 168 introdúzcase el siguiente artículo innumerado: Art...Crédito Tributario.- Podrá ser utilizado como crédito tributario, que se aplicará para el pago del impuesto a la renta del ejercicio económico corriente, los pagos realizados por concepto de impuesto a la salida de divisas en la importación de materias primas, bienes de capital e insumos



**VOTO SALVADO DE LA DRA. MARITZA TATIANA PÉREZ VALENCIA**

para la producción, siempre que, al momento de presentar la declaración aduanera de nacionalización, estos bienes registren tarifa 0% de ad-valorem en el arancel nacional de importaciones vigente. (El subrayado me pertenece) -----

**3.1.6.- Examen de si la norma denunciada estuvo correctamente interpretada y si es subsumible a los hechos considerados como ciertos y probados en la sentencia de instancia:**

**3.1.6.1.-** Previo al análisis hermenéutico de la norma denunciada por el recurrente esta Sala Especializada cita lo que el Tribunal A quo interpretó y aplicó en su edicto: "... 6.3).- *En el acto administrativo cuestionado por la actora, esto es la resolución No. 109012012RRECC001893 del 31 de enero del 2012 (que obra a fojas 38 a 44), expresamente en el considerando 12.11, consta que la administración tributaria manifiesta que " en virtud de la normativa expuesta en los considerandos previos, de manera particular con el considerando 12.9 de la presente resolución (...) no procede la compensación del crédito tributario por el pago del Impuesto a la Salida de Divisas"; y en el considerando 12.9 consta que de acuerdo con el artículo 44 de la Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 94 del 23 de diciembre del 2009, el pago del impuesto a la salida de divisas sólo puede ser utilizado como crédito tributario para el pago de impuesto a la renta del ejercicio económico corriente | y no para el pago del anticipo de impuesto a la renta].* 6.4).- *Como ya se indicó en la contienda judicial no se discute si la actora pagó o no el Impuesto a la Salida de Divisas, ya que el pago está aceptado por ambas partes y ratificados por los dos peritos designados en este proceso. Estando probado el pago y que este fue realizado en exceso, corresponde establecer si procede la compensación y amerita su reintegro del saldo no compensado.* 6.5).- *En*

**VOTO SALVADO DE LA DRA. MARITZA TATIANA PÉREZ VALENCIA**

*términos generales, no existe discrepancia en cuanto al pago del impuesto a la salida de divisas, sino que la litis se traba en razón de que la administración tributaria alega que éste crédito tributario de ISD no puede ser utilizado para el pago del anticipo, sino únicamente para el pago del impuesto a la renta. En función de lo antes indicado, corresponde a esta Sala determinar si la normatividad tributaria vigente en el ejercicio 2010, permita que el crédito tributario originado por el pago del impuesto a la salida de divisas, pudiera ser compensado con el anticipo de impuesto a la renta. Para resolver el controvertido se hace necesario realizar el siguiente análisis [normas jurídicas vigentes al periodo en litigio]: 6.5.1).- El Art. 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno señala: "(... ) e) Para el caso de los contribuyentes definidos en el literal a) de este artículo, si no existiese impuesto a la renta causado o si el impuesto causado en el ejercicio corriente fuere inferior al anticipo pagado más las retenciones, tendrán derecho a presentar el correspondiente reclamo de pago indebido o la solicitud de pago en exceso, por el total de lo que sobrepase el impuesto a la renta causado (...)" 6.5.2).- El Art. 47 de la Ley de Régimen Tributario Interno señala: "Crédito Tributario y Devolución: En el caso de que las retenciones en la fuente del impuesto a la renta sean mayores al impuesto causado o no exista impuesto causado, conforme la declaración del contribuyente, éste podrá solicitar el pago en exceso, presentar su reclamo de pago indebido o utilizarlo directamente como crédito tributario sin intereses en el impuesto a la renta que cause en los ejercicios impositivos posteriores y hasta dentro de 3 años contados desde la fecha de la declaración; la opción así escogida por el contribuyente respecto al uso del saldo del crédito tributario a su favor, deberá ser informada oportunamente a la administración tributaria, en la forma que ésta establezca (...)" 6.5.3).- Desde el año 2007 al año 2010, con ocasión de la promulgación de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, publicada en el 3S-RO 242, 29-12-2007, la Ley Orgánica Reformatoria e Interpretativa a la Ley de Régimen Tributario*

**VOTO SALVADO DE LA DRA. MARITZA TATIANA PÉREZ VALENCIA**

*Interno, al Código Tributario, a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador y a la Ley de Régimen del Sector Eléctrico, publicada en el 2S RO 392, 30-07-2008, la Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria, publicada en el RO-S 94, 23-12-2009, se dio una evolución normativa respecto a la naturaleza del Anticipo del Impuesto a la Renta, y a partir de la Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria, publicada en el RO-S 94, 23-12-2009, el anticipo del impuesto a la renta se constituye en un pago mínimo del impuesto a la renta. A este impuesto mínimo se encuentran obligadas las personas naturales, las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y las sociedades (numeral 2 del artículo 13 de la Ley Reformatoria a la ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria); mientras que las personas naturales y sucesiones indivisas no obligadas a llevar contabilidad, las empresas que tengan suscritos o suscriban contratos de exploración y explotación de hidrocarburos en cualquier modalidad contractual, mantienen el derecho a reintegro de lo pagado indebidamente o en exceso por ocurrir que el impuesto a la renta causado es inexistente o es inferior al anticipo pagado más las retenciones. Esto quiere decir que este "anticipo de impuesto a la renta", que toma la naturaleza de un "impuesto mínimo", no admite modificaciones y no permite al contribuyente reclamar un posible pago indebido o pago en exceso; forma parte o constituye una parte del Impuesto a la Renta. Ahora bien, el Art. 44 de esta ley, introduce a continuación del artículo 168 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, el siguiente innumerado: "Crédito Tributario.- Podrá ser utilizado como crédito tributario, que se aplicará para el pago del impuesto a la renta del ejercicio económico corriente, los pagos realizados por concepto de impuesto a la salida de divisas en la importación de materias primas, bienes de capital e insumos para la producción, siempre que, al momento de presentar la declaración aduanera de nacionalización,*

**VOTO SALVADO DE LA DRA. MARITZA TATIANA PÉREZ VALENCIA**

*estos bienes registren tarifa 0% de ad-valorem en el arancel de importaciones vigente". Este criterio se ratifica con lo previsto en el artículo 139 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, vigente en el ejercicio 2010, que a la letra señalaba: "Art. 139.- Crédito tributario generado en el impuesto a la salida de divisas.- Podrán ser utilizado como crédito tributario, los pagos realizados por concepto de impuesto a la salida de divisas en la importación de materias primas, bienes de capital e insumos para la producción de bienes o servicios, siempre que, al momento de presentar la declaración aduanera de nacionalización, estos bienes registren tarifa cero por ciento de ad-valorem en el arancel nacional de importaciones vigente". 6.5.4).- Tanto la Ley de Régimen Tributario Interno como el Reglamento para la Aplicación de esta ley, vigentes en el año 2010, permitan utilizar como crédito tributario para el pago del impuesto a la renta, a los valores pagados por concepto de impuesto a la salida de divisas, debiéndose entender que dentro del impuesto a la renta está comprendido el anticipo, ya que este último no es un tributo, menos una obligación aislada del impuesto a la renta, así lo ha señalado la Corte Constitucional en la Sentencia No. 006-13-SIN-CC, (caso N.° 0036-10-IN acumulados 0038-10-IN, 0039-10-IN, 0027-11-IN, 0032-12-IN y 0033-12-IN) publicada en el Suplemento del Registro Oficial N° 56 del lunes 12 de agosto del 2013, que entre una de las consideraciones de este fallo señala textualmente: "(...) Así, el anticipo de impuesto a la renta que trata la norma supra, de ninguna manera se constituye en un impuesto, ya que su naturaleza más bien corresponde al de una obligación. El anticipo, se origina de la recaudación, es decir, el Estado a través de este anticipo cobra por adelantado parte del impuesto a la renta de un contribuyente, lo que genera ingresos constantes al Estado durante todo el año sin necesidad de esperar a que termine el ejercicio económico. En razón de que ello, tiene la misma naturaleza y características del Impuesto a la Renta -en adelante IR- (...)". El anticipo se manifiesta entonces como una obligación que pertenece al universo jurídico*

**VOTO SALVADO DE LA DRA. MARITZA TATIANA PÉREZ VALENCIA**

del impuesto a la renta, es una obligación tributaria complementaria y conexas al deber de declarar y pagar el impuesto a la renta, por lo que el anticipo se constituye en el mismo impuesto a la renta, tal cual lo expresa el segundo inciso del literal i) del numeral 2 del artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno, cuando señala: "(...) Este anticipo, en caso de no ser acreditado al pago del impuesto a la renta causado o de no ser autorizada su devolución se constituirá en pago definitivo de impuesto a la renta, sin derecho a crédito tributario posterior (...)", por lo que la Sala, contrario a lo que considera la administración tributaria en este caso particular, concluye que el Impuesto a la Salida de Divisas en el ejercicio 2010, constituía crédito tributario para pagar el Anticipo de Impuesto a la Renta, que como se indicó anteriormente equivale al mismo impuesto a la renta. 6.5.5).- Cabe mencionar que lo expuesto no constituye aplicación retroactiva de normas posteriores, y esto se aclara en virtud de que recién con el Decreto Ejecutivo No. 987, publicado en el R.O. 608-4S, 30-XII-2011, se estableció expresamente que el crédito tributario originado por impuesto a la salida de divisas, podrá utilizarse incluso para los valores que deba pagar por concepto de anticipo de impuesto a la renta del propio contribuyente. Antes de la vigencia de este Reglamento no existía norma legal, ni siquiera reglamentaria que prohíba compensarse el crédito tributario por Impuesto a la Salida de Divisas, con el anticipo del impuesto a la renta, y el hecho de que con posterioridad al ejercicio 2010, haya nacido esta norma reglamentaria en nada cambia el derecho de utilizar el crédito por ISD para pagar el anticipo, antes por el contrario esta última norma ratifica y clarifica que este crédito de ISD siempre sirvió para pagar el anticipo, que como se señaló a lo largo de este fallo, constituye el mismo impuesto a la renta; un criterio en contrario, significaría aceptar que dicho Reglamento modificó la Ley. Excluir de la posibilidad de que el contribuyente no pueda utilizar dicho crédito para el pago del anticipo, significaría desconocer infundadamente que el anticipo es parte integrante del impuesto a la renta causado. 6.5.6).- Cabe

**VOTO SALVADO DE LA DRA. MARITZA TATIANA PÉREZ VALENCIA**

*reiterar que la controversia no se radicó en el pago, ni en que este fue realizado en exceso, o en la naturaleza de los bienes objeto de las importaciones que generaron el impuesto a la salida de divisas y ni siquiera en la tarifa arancelaria de dichos bienes, ya que la Administración Tributaria ACEPTÓ en la resolución impugnada la existencia del crédito tributario, pero alegó la imposibilidad de compensarlo con el anticipo de impuesto a la renta, lo cual fue reiterado en los tres informes periciales que obran de los autos (uno del perito insinuado por el actor y dos por la perito insinuada por la administración aduanera), lo cual esta Sala ya ha esclarecido en esta resolución. 6.5.7).- Por lo antes expuesto, es procedente que se reconozca la utilización del crédito generado por concepto del Impuesto a la Salida de Divisas para el pago del Anticipo del Impuesto a la Renta, quedando un saldo sin utilizar de ISD, el cual es improcedente la devolución al tenor de lo señalado en el Art. 47 de la Ley de Régimen Tributario Interno, en la que solo se considera la posibilidad de devolución de valores pagados en exceso correspondientes a retenciones en la fuente de impuesto a la renta, no incluyendo al crédito tributario generado por Impuesto a la Salida de Divisas." 3.1.6.2.- Una vez propuesto todos los elementos necesarios para realizar el control de legalidad respectivo, es pertinente resaltar de los hechos probados y pormenorizados *ut supra* considerados por el Tribunal A quo en su resolución, de los cuales se establece que existieron pagos por impuesto de salidas de divisa para el ejercicio en cuestión. Independientemente que este o no de acuerdo con la valoración de prueba que realizaron los juzgadores de instancia respecto a la manera de determinar el valor de dicho impuesto pagado (sobre todo teniendo en cuenta que consta como hecho probado en la propia sentencia que jamás fue presentada en la contienda contenciosa, la declaración sustitutiva, y que en la declaración original determinada por el propio contribuyente, no se advierte la cantidad establecida por el actor en su demanda), es necesario sujetarse a dichos hechos en mérito de la causal primera alegada*

**VOTO SALVADO DE LA DRA. MARITZA TATIANA PÉREZ VALENCIA**

por el casacionista, de allí avizoramos que el alcance que los jueces de instancia en su edicto le otorgaron al Art. 44 reformativo de la Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley de Equidad Tributaria del Ecuador, y su aplicación al material fáctico señalado, no fue el correcto, en razón de que a la fecha de aplicación, el ordenamiento jurídico, no contemplaba la posibilidad de que los pagos por impuesto de salida de divisas, sean habilitados como crédito tributario del anticipo del impuesto a la renta. Como lo relata el propio Tribunal, es posteriormente a través del Art. 18 del Decreto Ejecutivo N° 987, publicado en el R.O. 608-4S, 30-XII-2011, donde de manera normativa y expresa se habilita la posibilidad de utilizarlo como crédito tributario de los valores a pagar por anticipo de impuesto a la renta del propio contribuyente, pero en base a las condiciones y requisitos previstos en dicha disposición. Cabe precisar que esta apreciación hermenéutica, no va en contra de los criterios jurídicos que se pudieren haber vertido sobre al anticipo de impuesto a la renta y su relación con el propio impuesto a la renta, en razón de que el concepto de "crédito tributario", es una condición posterior que se reconoce a ciertos desembolsos o emolumentos impositivos, en función de la política tributaria para la recaudación y pagos de tributos, y no en base a la naturaleza de cada uno de los importes a los que se le otorgue la condición de "crédito tributario". En adición, cabe complementar que el artículo denunciado como infringido, no prevé libremente, que el hecho de verificarse pagos por concepto de impuesto de salida de divisas, sea utilizado automáticamente como crédito tributario de impuesto a la renta, pues allí se prevén condiciones adicionales como: que los pagos realizados por concepto de impuesto a la salida de divisas obedezcan a la importación de materias primas, bienes de capital e insumos para la producción, y siempre que al momento de presentar la declaración aduanera de nacionalización, estos bienes registren tarifa 0% de ad-valoren en el arancel nacional de importaciones vigente. Estos requisitos son imperativos y no

**VOTO SALVADO DE LA DRA. MARITZA TATIANA PÉREZ VALENCIA**

opcionales conforme el texto de la disposición controvertida, por lo que para que opere el crédito tributario en el presente caso, era obligatoria su verificación. En la especie, pese a que inadecuadamente se extiende la condición de crédito tributario al impuesto a la salida de divisas, al pago del anticipo de impuesto a la renta, el Tribunal en nada advierte sobre la observación fáctica de estos contextos, pues en los hechos probados por ellos determinados, nada se dice si materialmente los pagos verificados por salidas de divisas obedecían a importaciones de materias primas, bienes de capital e insumos para la producción, y si estos bienes registraron tarifa 0% de ad-valoren. **3.1.6.3.-** De igual manera cabe determinar que me alejo del fallo de mayoría por cuanto el mismo asevera en su numeral 5.2.2.1. :  
*"...La normativa tributaria contemplada en el Código Tributario ha estatuido la forma como se compensarán los créditos, dejando en claro que aquello prosperará si se trata de un crédito líquido reconocido por la autoridad administrativa competente o por la jueza o juez del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario, teniendo en cuenta que el crédito no se encuentre prescrito y los tributos respectivos sean administrados por el mismo organismo."* Dicha afirmación tendría su asidero en lo regulado en el artículo 51 del Código Tributario, contemplada en la Sección Segunda *"de la compensación"* del Capítulo VI *"de la extinción de la obligación tributaria"* que ordena: *"Deudas y créditos tributarios.- Las deudas tributarias se compensarán total o parcialmente, de oficio o a petición de parte, con créditos líquidos, por tributos pagados en exceso o indebidamente, reconocidos por la autoridad administrativa competente o, en su caso, por el Tribunal Distrital de lo Fiscal, siempre que dichos créditos no se hallen prescritos y los tributos respectivos sean administrados por el mismo organismo."* El instituto de la compensación es una forma de extinguir la obligación tributaria, cuando ambos sujetos de la relación jurídica tributaria, esto es Sujeto Activo y Sujeto Pasivo son deudores y acreedores mutuos, es decir cuando la Administración Tributaria haya reconocido créditos a favor del



**VOTO SALVADO DE LA DRA. MARITZA TATIANA PÉREZ VALENCIA**

contribuyente por **tributos que este haya pagado en exceso o indebidamente**, y a su vez el sujeto pasivo mantenga deudas tributarias con el mismo ente tributario, siempre que se observen las condiciones recogidas en la norma. El instituto de la "compensación" es relativamente extraño al del "crédito tributario"; pues este último opera en el "acto de determinación del pago de impuestos", y es una condición que la norma le reconoce a ciertos pagos de tributos, ya sea en razón del establecimiento de políticas de recaudación anticipada de impuestos o como incentivos fiscales, pero siempre con efectos de liquidación del pago de impuestos. En la especie el propio pago del impuesto a la Salida de Divisas no puede ser estimado como pago en exceso o indebido, ya que es considerado como un pago debido, solo que por distintas razones de orden público, dicho pago es calificado como crédito tributario, condición que no lo vuelve en exceso o indebido, pero sí como crédito a favor del contribuyente al momento de la determinación y liquidación de impuestos. En consecuencia no se puede relacionar a ambos institutos en el presente caso. **3.1.6.4.-** Por los antecedentes anotados, se configura el vicio denunciado por el recurrente. -

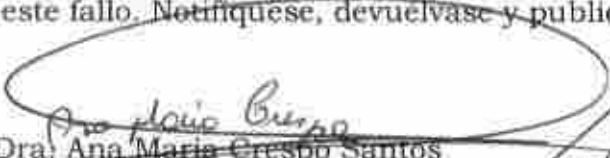
**IV.- DECISIÓN**

Por las consideraciones expuestas, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional, **ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA**, expide la siguiente: -----

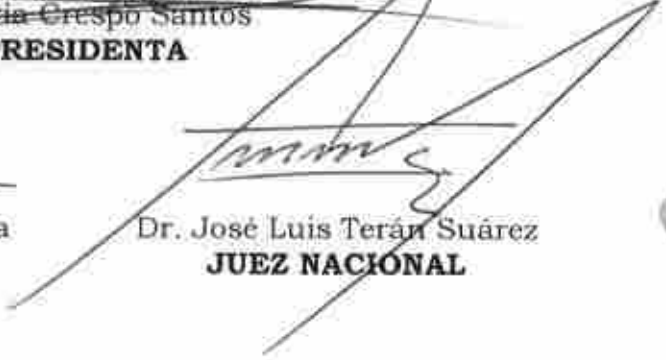
**SENTENCIA**

**VOTO SALVADO DE LA DRA. MARITZA TATIANA PÉREZ VALENCIA**

Se casa la sentencia recurrida, en los términos consignados en el Considerando 3.1.6 de este fallo. Notifíquese, devuélvase y publíquese. ----

  
Dra. Ana María Crespo Santos  
**JUEZA PRESIDENTA**

  
Dra. Maritza Tatiana Pérez Valencia  
**JUEZA NACIONAL**  
**VOTO SALVADO**

  
Dr. José Luis Terán Suárez  
**JUEZ NACIONAL**

Certifico:

  
Ab. Alejandra Morales Navarrete  
**SECRETARIA RELATORA**