

Juicio No. 17751-2016-0366

JUEZ PONENTE: DR. JOSE LUIS TERAN SUAREZ, JUEZ NACIONAL (PONENTE)

AUTOR/A: DR. JOSE LUIS TERAN SUAREZ

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO. Quito, viernes 6 de julio del 2018, las 09h59. **A S U N T O**

Resolución del recurso de casación interpuesto por el Ing. Guillermo Talbot, en calidad de Gerente General y por tanto representante legal de la compañía BANCO DEL AUSTRO S.A., en contra de la sentencia de 5 de mayo de 2016, las 14h00, dictada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario, con sede en la ciudad de Cuenca, dentro del juicio de impugnación No. 01501-2014-0061, deducido por el Dr. Javier Cordero Ordoñez, ofreciendo poder o ratificación del representante legal de la institución financiera BANCO DEL AUSTRO S.A., en contra de la Resolución No. 101012014RREC008917 de 14 de abril de 2014, que resuelve negar el reclamo propuesto por el BANCO DEL AUSTRO S.A., y ratifica el Acta de Determinación No. 0120130100084, emitida por concepto de Impuesto a la Salida de Divisas de los meses de enero a diciembre de 2011.

1. ANTECEDENTES

1.1 Mediante escrito de 12 de mayo de 2016, el Ing. Guillermo Talbot, en calidad de Gerente General y por tanto representante legal de la compañía BANCO DEL AUSTRO S.A., fundamentó el recurso de casación en las **causales quinta, cuarta y primera** del art. 3 de la Ley de Casación. Estimó que en la sentencia recurrida se infringieron las siguientes normas de derecho: **Causal quinta.-** Por adopción de decisiones contradictorias o incompatibles en la sentencia. **Causal cuarta.-** Por resolución en la sentencia de lo que no fue materia del litigio. **Causal primera.-** Por aplicación indebida de los artículos 273, y 17 del Código Tributario; por falta de aplicación de los artículos 81, 13 y 14 del Código Tributario; 156 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador; y, 1671 del Código Civil.

1.2 Es pertinente indicar que en la sustanciación de la admisión del recurso de casación, constan las siguientes actuaciones procesales:

1.2.1 Mediante auto de fecha 12 de julio de 2016, el Dr. Darío Velástegui Enríquez, Conjuez de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, inadmitió el recurso de casación presentado por el

BANCO DEL AUSTRO S.A.

1.2.2 Con fecha 15 de agosto de 2016, el ingeniero Jaime Guillermo Talbot Dueñas, por los derechos que representa de la compañía BANCO DEL AUSTRO S.A., presenta ante la Corte Constitucional, Acción Extraordinaria de Protección, en contra del auto de inadmisibilidad citado.

1.2.3 La Corte Constitucional del Ecuador, mediante sentencia de 11 de octubre de 2017, resolvió: Declarar la vulneración del derecho constitucional al debido proceso en su garantía de motivación, aceptando la acción extraordinaria de protección; se determina como medida de reparación integral, el dejar sin efecto el auto de 12 de julio de 2016, dictado por la Sala de Conjuces de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia; y, dispone que otros Conjuces de la citada sala, conozcan y resuelvan sobre la admisibilidad del recurso extraordinario de casación interpuesto por el BANCO DEL AUSTRO S.A.

1.3 Mediante auto de 30 de noviembre de 2017, las 15h48, la Dra. Julieta Magaly Soledispa Toro, Conjuca de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, calificó la admisibilidad del recurso de casación interpuesto por el Ing. Guillermo Talbot, en calidad de Gerente General y por tanto representante legal del BANCO DEL AUSTRO S.A., exclusivamente, en relación al cargo por *falta de aplicación* de los artículos 1671 del Código Civil; y, 13 y 14 del Código Tributario, al amparo de la causal primera del art. 3 de la Ley de Casación, concediendo a la administración tributaria el término de cinco días para la contestación fundamentada al recurso de casación, de conformidad con el artículo 13 de la misma Ley.

1.4 En relación con la **causal primera** alegada, el recurrente sostiene que el Tribunal *a quo* en el considerando 6.1, justifica lo mencionado por el Servicio de Rentas Internas y pretende dar otro significado al término compensación otorgado por la autoridad tributaria, al tratarlo como un ^a sistema de pagos interbancarios^o, sin perjuicio de que previamente el Tribunal pretendía desconocer que no operaba una compensación, sino un sistema de pagos interbancarios (que no generaba ISD); que en el considerando 6.4, la postura del Tribunal no es coherente, puesto que de forma inicial menciona que no se tratan de compensaciones, y posteriormente no solo se refiere a las operaciones como compensaciones de recursos nacionales con extranjeros, sino que cita una circular del Servicio de Rentas Internas que regula expresamente las compensaciones internacionales que se encuentran sujetas al pago del Impuesto a la Salida de Divisas; que una vez entendido que el Tribunal justifica la posición del Servicio de Rentas Internas, y que soporta esta postura al mencionar que se producen compensaciones de recursos nacionales con extranjeros, es menester analizar la normativa que dejó de ser aplicada por el Tribunal *a quo*; que acorde al artículo 13 del Código Tributario, las palabras empleadas en la ley tributaria se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual a menos

que se les haya definido expresamente, cosa que en efecto pasa con el término ^acompensación^o; que acorde al artículo 14 del Código Tributario, las disposiciones de las demás ramas del derecho se aplicarán únicamente como normas supletorias, en caso que determinado aspecto no se encontrare regulado por la normativa tributaria; que es necesario comprender que si el Servicio de Rentas Internas alegó que ha operado una compensación, y que como resultado de ello, el Banco del Austro está obligado a pagar el Impuesto a la Salida de Divisas, entonces resulta evidente que el Tribunal *a quo* debió efectuar una validación jurídica respecto del concepto otorgado por la normativa ecuatoriana para la compensación y si este concepto, en efecto era aplicable a las operaciones efectuadas por el Banco del Austro; que acorde al artículo 1671 del Código Civil, la compañía actora en la demanda de impugnación, ya mencionó que la compensación no era aplicable por cuanto no se configuraban los elementos necesarios determinados en el artículo 1671; que el Tribunal *a quo* deliberadamente omite aplicar el concepto de compensación brindado en el Código Civil, y efectúa una interpretación propia, incluso justificando la argumentación planteada por la autoridad tributaria al brindar un nuevo concepto de compensación: *“sin embargo de la argumentación transcrita para sustentar el cargo por este concepto, resulta evidente que los funcionarios de Auditoría que levantan el Acta impugnada no se refieren al modo de extinción de las obligaciones por compensación que establece el artículo 1671 del Código Civil invocado, sino a un sistema de pagos interbancarios”*; que posteriormente, en el considerando 6.4 determina que se ^acompensan con recursos nacionales los dineros que debían ser transferidos al país^o, procediendo a continuación a mencionar la resolución No. NAC.-DGECCGC12-0015, que habla de compensaciones internacionales; que el Tribunal *a quo* no solo omite aplicar el artículo 1671 del Código Civil, ya que al hacerlo el Servicio de Rentas Internas pierde toda la base argumentativa de su resolución, sino que brinda un concepto propio de compensaciones para soportar la tesis de la autoridad tributaria; que por lo expuesto es claro que el Tribunal *a quo* no aplicó el artículo 1671 del Código Civil, desconociendo el concepto brindado por la normativa ecuatoriana de forma expresa para que opere la compensación; el artículo 13 del Código Tributario, ya que estaba obligado a interpretar las palabras empleadas por la ley tributaria (compensación), atendiendo a su definición expresa, sin estar facultado a dar una interpretación del significado de dicha palabra cuando la norma civil, que es supletoria de la tributaria, expresamente ya le ha dado una definición; y, artículo 14 del Código Tributario, ya que desconoce que el artículo 1671 del Código Civil actúa como norma supletoria respecto del concepto de compensación ampliamente usado por el Servicio de Rentas Internas; que es claro que si el Tribunal *a quo* hubiere aplicado estos artículos, el Servicio de Rentas Internas no hubiere podido evidenciar que Banco del Austro llevó a cabo compensaciones internacionales (que en la realidad no se produjeron), y por tanto, la propia sentencia hubiere sido favorable para Banco del Austro.

1.5 Respecto a los cargos admitidos, la administración tributaria a través de escrito de fecha 7 de diciembre de 2017, procede a dar contestación al recurso de casación, al respecto manifiesta lo siguiente: Que el recurrente ha reproducido parcialmente el considerando 6.1 de la sentencia; que en este considerando, se hace un análisis de lo señalado por la actora, así en sentencia se establece: ^a 6.1 *El actor cuestiona el fundamento de la determinación realizada, pues considera equivocado denominar "COMPENSACIÓN" al uso del dinero que hace una misma persona, tal el Banco, cuando la compensación opera en el caso de existir dos personas distintas, que sean entre ellas deudores y acreedores, como lo define el Art. 1671 del Código Civil, al referirse a la figura de compensación*, por lo tanto el Tribunal utiliza la norma como parte de su construcción argumentativa por cuanto se hizo expresa referencia a la misma por parte de la actora en su demanda; que sin embargo, el Tribunal *a quo* en su sentencia, no simplemente puede considerar el argumento de la parte actora y la certeza del mismo, es por eso que a continuación de dicha cita, se hace una reflexión respecto a lo acertado o no del argumento presentado y se continúa con el análisis; que el Tribunal en su sentencia establece claramente que en el presente caso no se produce una extinción de la obligación vía compensación, en los términos de lo dispuesto en el art. 1671 del Código Civil, puesto que lo que el Tribunal *a quo* señala, es que las remesas o giros del exterior se transfieren a través de las cuentas creadas por las Instituciones Financieras, en el Banco Central, mecanismo que obedece a la compensación de órdenes de pago, para el caso de las transferencias de los recursos captados en el exterior, esto es, el Tribunal en su sentencia no considera el término compensación conforme lo define el Código Civil, sino que analiza el término acorde con su significación en materia económica así: ^a *Intercambio entre bancos de cheques, letras u otros instrumentos de crédito que están en posesión de uno de ellos y aparecen girados contra otro, con liquidación periódica, ordinariamente cotidiana de los créditos y débitos recíprocos* °; que se puede establecer la definición de compensación en materia económica; que de las transcripciones de la sentencia, resulta evidente que el sentido económico con el que se ha abordado el término compensación en el caso concreto, no se corresponde con el sentido jurídico previsto en la norma del artículo 1671 del Código Civil, en ese contexto, no se compadece con la lógica que el contribuyente intente como cargo de casación la falta de aplicación de una norma cuyo contexto es diverso al que se analiza en la sentencia del órgano jurisdiccional de instancia; que lo señalado en el art. 1671 del Código Civil, no es un supuesto a ser considerado, puesto que esta disposición legal no podría ser aplicada ni directa ni indirectamente; que esto determina que el vicio denunciado con respecto a la falta de aplicación de lo señalado en los arts. 13 y 14 del Código Tributario, carezca de sustento, ya que dicha afirmación no es sino un simple argumento con el cual se pretende justificar la falta de aplicación del artículo 1671 del Código Civil, no existiendo por lo tanto ningún vacío legal o falta de claridad de la norma; que en este caso, el Tribunal ha sido claro en el numeral 6.1. de la sentencia en establecer que el término compensación, no es aquella figura jurídica que se encuentra

contemplada en el Código Civil, sino que ha tenido presente su exacta significación en materia económica, de ahí que la referencia que ha hecho el Tribunal en el considerando 6.4 de la sentencia recurrida, con respecto al uso de la palabra compensación, no puede ser descontextualizada y apreciada de manera aislada, no podemos olvidar que la sentencia es un todo y que la misma se encuentra motivada en todos y cada uno de sus considerandos, más no en una frase aislada con la cual se pretende establecer un supuesto de contradicción o falta de coherencia; que toda vez que se ha evidenciado la inexistencia del vicio denunciado correspondiente a la falta de aplicación de los artículos 1671 del Código Civil; y, 13 y 14 del Código Tributario, y teniendo presente que el recurrente no ha establecido de modo alguno cuál es o cuáles son la normas que se han aplicado por parte del Tribunal en lugar de las denunciadas como infringidas, lo cual determinaría la falta de cumplimiento del presupuesto necesario en la práctica casacionista; solicita no casar la sentencia.

1.6 El Tribunal de instancia en la sentencia recurrida *“ ¼ rechaza las pretensiones formuladas por el representante legal de la entidad Financiera BANCO DEL AUSTRO S.A. en contra de acto administrativo contenido en la resolución No, 101012014RREC008917, que confirma el contenido del Acta de determinación del Impuesto a la Salida de Divisas No. 0120130100084 emitida con fecha 04 de octubre de 2013, por el señor Director Regional del Austro del Servicio de Rentas Internas, hoy Director Zonal 6 del Servicio de Rentas Internas, y de conformidad a los razonamientos constantes en los considerandos de esta sentencia, declara la validez legal del Acto Impugnado así como del contenido del Acta de determinación reclamada, confirmando los cargos en ella establecidos¼ ”*.

2. JURISDICCION Y COMPETENCIA

2.1 Este Tribunal Especializado es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación, en virtud de las Resoluciones Nos. 341-2014 de 17 de diciembre de 2014 y 009-2018 del 23 enero de 2018, emitidas por el Pleno del Consejo de la Judicatura; Resoluciones Nos. 01-2018 de 26 de enero 2018 y 02-2018 de 1 de febrero de 2018, 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 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 DEL PROBLEMA JURÍDICO A RESOLVER

4.1 El Ing. Guillermo Talbot, en calidad de Gerente General y por tanto representante legal del BANCO DEL AUSTRO S.A., según el auto de admisibilidad, al amparo de la causal primera del art. 3 de la Ley de Casación, formula el siguiente cargo en contra de la sentencia dictada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario, con sede en la ciudad de Cuenca:

Cargo único: ^a **Falta de aplicación**^o de los artículos 1671 del Código Civil; y, 13 y 14 del Código Tributario.

5. CONSIDERACIONES, ANÁLISIS Y RESOLUCIÓN DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO

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, tienen por objeto las consideraciones de ésta, que constituyen la *ratio decidendi* del fallo.

5.2 El recurrente alega en su recurso la **causal primera** que trata de la 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, ésta ^a *...se trata de la llamada transgresión directa de la norma legal en la sentencia, y en ella no cabe consideración respecto de los hechos, pues se parte de la base que es correcta la apreciación del Tribunal ad-quem sobre el valor de los medios de prueba incorporados al proceso, por lo que corresponde al tribunal de casación examinar, a base de los hechos considerados como ciertos en la sentencia, sobre la falta de aplicación, aplicación indebida o errónea interpretación de los artículos citados por el recurrente*^o. (Andrade Ubidia, Santiago, 2005, LA CASACIÓN CIVIL EN

EL ECUADOR, Quito-Ecuador, Andrade & Asociados Fondo Editorial, pág. 181). Por lo que esta causal, tiene como limitante la revaloración 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* ya sea por aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de las normas de derecho o precedentes jurisprudenciales.

5.3 El casacionista fundamenta su recurso en la *falta de aplicación* de las normas de derecho señaladas en el numeral 4.1, cargo único, cuyos textos son los siguientes:

CÓDIGO TRIBUTARIO

“Art. 13.- Interpretación de la ley.- Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los métodos admitidos en Derecho, teniendo en cuenta los fines de las mismas y su significación económica.

Las palabras empleadas en la ley tributaria se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda, a menos que se las haya definido expresamente.

Cuando una misma ley tributaria contenga disposiciones contradictorias, primará la que más se conforme con los principios básicos de la tributación°.

“Art. 14.- Normas supletorias.- Las disposiciones, principios y figuras de las demás ramas del Derecho, se aplicarán únicamente como normas supletorias y siempre que no contraríen los principios básicos de la tributación.

La analogía es procedimiento admisible para colmar los vacíos de la ley, pero en virtud de ella no pueden crearse tributos, exenciones ni las demás materias jurídicas reservadas a la ley°.

CÓDIGO CIVIL

“Art. 1671.- Cuando dos personas son deudoras una de otra, se opera entre ellas una compensación que extingue ambas deudas, del modo y en los casos que van a explicarse°.

5.4 El representante legal del BANCO DEL AUSTRO S.A., fundamenta el cargo al sostener que el Tribunal de instancia justifica lo mencionado por el Servicio de Rentas Internas, y pretende dar otro significado al término compensación otorgado por la autoridad tributaria al tratarlo como un ^a sistema de pagos interbancarios°, de tal forma que acorde a los artículos 13 y 14 del Código Tributario, si el Servicio de Rentas Internas alegó que ha operado una compensación, resultado de lo cual, el BANCO DEL AUSTRO está obligado a pagar el Impuesto a la Salida de Divisas, de lo que resulta evidente que el Tribunal *a quo* debió efectuar una validación jurídica del concepto otorgado por la normativa

ecuatoriana para la compensación, y si este concepto en efecto era aplicable a las operaciones efectuadas por el BANCO DEL AUSTRO S.A., y dado que la compensación no era aplicable, por cuanto no se configuraban los elementos necesarios determinados en el artículo 1671 del Código Civil, el Tribunal *a quo* deliberadamente omite aplicar el concepto de compensación del Código Civil, y efectúa una interpretación propia, incluso justificando la argumentación planteada por la autoridad tributaria al brindar un nuevo concepto de compensación.

5.5 Al respecto el Tribunal de instancia dijo: ***“SEXTA.- En forma subsidiaria, se ha impugnado en la demanda la Glosa levantada en el acta de determinación, en contra de la accionante y constante en el numeral 4.1, con la denominación de **“Compensaciones por operaciones con cuentas bancarias del exterior”**. (fojas 163 vuelta, (sic) la administración sustenta su cargo explicando que conforme consta del cuadro No. 7, **“¼ las cuentas bancarias que el Banco del Austro S.A, (sic) mantiene en el exterior han sufrido incrementos en la mayoría de los meses del año 2011”**, y que ha constatado que en la declaración del contribuyente en el formulario No. 109, no fueron consignadas transferencias de fondos propios, por lo que dice ha requerido dentro de la Inspección contable, copias de las transferencias realizadas a través del Banco Central del Ecuador, que el mismo contribuyente ha señalado que no se han realizado transferencias que generen el Impuesto a la Salida de Divisas, explicando que los incrementos de los saldos de las cuentas bancarias del exterior se debe **“a los montos que por el mes de enero fueron recibidos como giros desde el exterior por nuestros clientes, lo cual se evidencia en el aumento de los saldos de las cuentas de bancos en el exterior, por lo tanto no fueron salida de divisas”**. El auditor Tributario del contenido de los cuadros Nos. 8 y 9, del acta de determinación, que se refieren a los incrementos del grupo de las cuentas contables del Banco del Austro, No-110315 **“BANCOS E INSTITUCIONES FINANCERAS (sic) DEL EXTERIOR”** y del **“Análisis Bancos 2011-ENE-DIC.xlsx”** entregado por el contribuyente el 15 de mayo de 2013 con el trámite No. 101012013016433, también se encuentra el mayor de la cuenta contable 110205 denominada **“BANCO CENTRAL DEL ECUADOR”**, donde el BANCO DEL AUSTRO S.A, (sic) ha identificado los diarios que corresponden a transferencias al Ecuador desde las cuentas del exterior”, concluye que, **“Una parte de los giros que Banco del Austro S.A. recibió en sus cuentas bancarias del exterior fueron enviados al Ecuador a través de las transferencias al Banco Central del Ecuador; por lo tanto, los giros fueron pagados a los beneficiarios en el país¼ una parte con los recursos transferidos desde el exterior y otra parte con los fondos disponibles localmente; y, por ese motivo el saldo de las cuentas bancarias en el exterior se incrementó”**, argumentando que la figura utilizada por el Banco para pagar a sus clientes **“¼ se denomina compensación y le permite a este contribuyente incrementar su dinero en el exterior, situación que se traduce en una salida de*****

divisas al exterior°, y consecuentemente, se produce el hecho generador del impuesto a la Salida de divisas. En el cuadro No. 10 (fojas 166 vuelta) se determina el monto de los valores que corresponden al Impuesto a la Salida de Divisas generado por compensación. **6.1** El actor cuestiona el fundamento de la determinación realizada, pues considera equivocado denominar "**COMPENSACION**" al uso del dinero que hace una misma persona, tal el Banco, cuando la compensación opera en el caso de existir dos personas distintas, que sean entre ellas deudores y acreedores, como lo define el Art. 1671 del Código Civil, al referirse a la figura de compensación°, (sic) sin embargo de la argumentación transcrita para sustentar el cargo por este concepto, resulta evidente que los funcionarios de Auditoría que levantan el Acta impugnada no se refieren al modo de extinción de las obligaciones por compensación que establece el artículo 1671 del Código Civil invocado, sino a un sistema de pagos interbancarios, a través del envío de las remesas de divisas, captadas en el exterior y transferidas al Banco del Austro por intermediación del Banco Central del Ecuador, para entregarlas a los beneficiarios sea mediante depósitos en sus cuentas o en forma directa por ventanilla, de los valores enviados, misma que está regulada en el libro Primero de Política Monetaria y Crediticia, Título Noveno de la Codificación de Regulaciones del Banco Central del Ecuador, vigente en el ejercicio materia de la Auditoría a través del Sistema de Pagos Interbancarios SPI y del sistema de Pagos en Línea SPL, mediante el cual se establece que las remesas o giros del exterior, se transferirán a través de las cuentas creadas por las Instituciones financieras, en el Banco Central, mecanismo que se basa en un proceso de compensación de órdenes de pago, para el caso de las transferencia de los recursos captados en el exterior.- **6.2.** La parte actora objeta el criterio de la Administración tributaria, considerando que, *“1/4 no existe norma legal alguna que permita "presumir la transferencia o traslado de divisas al exterior, al hecho de que quede o se mantenga fuera del país, dinero de remesas, y las mismas sean pagadas con dinero ya ubicado en terreno ecuatoriano”* y sostiene que ese dinero *“1/4 depositado en cuentas del exterior, al momento del pago en el exterior ya genera, una presunción legal, la señalada en el artículo 156 inciso tercero de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador”* por lo que se generaría *“1/4 el absurdo de una doble generación del Impuesto”* lo que considera es *“totalmente inaceptable.”* Sobre esta argumentación la Sala considera que la norma citada por el actor, establece los presupuestos que configuran el hecho generador del Impuesto a la Salida de Divisas ISD, tributo creado por la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria, publicada en el suplemento del Registro oficial No 242 de 29 de diciembre de 2007 cuyo artículo 156 a su tenor literal señala *“Hecho generador.- El hecho generador de este impuesto lo constituye la transferencia o traslado de divisas al exterior en efectivo o a través del giro de cheques, transferencias, envíos, retiros o pagos de cualquier naturaleza realizados con o sin la intermediación de instituciones del sistema financiero. Cuando el*

*hecho generador se produzca con intervención de las instituciones del sistema financiero, será constitutivo del mismo el débito a cualesquiera de las cuentas de las instituciones financieras nacionales e internacionales domiciliadas en el Ecuador que tenga por objeto transferir los recursos financieros hacia el exterior.- Todo pago efectuado desde el exterior por personas naturales o sociedades ecuatorianas o extranjeras domiciliadas o residentes en el Ecuador, se presume efectuado con recursos que causen el ISD en el Ecuador, aun cuando los pagos no se hagan por remesas o Transferencias, sino con recursos financieros en el exterior de la persona natural o la sociedad o de terceros.- También se presumirá haberse efectuado la salida de divisas, causándose el correspondiente impuesto, en el caso de exportaciones de bienes o servicios generados en el Ecuador, efectuadas por personas naturales o sociedades domiciliadas en Ecuador, que realicen actividades económicas de exportación, cuando las divisas correspondientes a los pagos por concepto de dichas exportaciones no ingresen al Ecuador. En este caso, al impuesto causado en las divisas no ingresadas, se podrá descontar el valor del Impuesto a la Salida de Divisas (ISD) generado en pagos efectuados desde el exterior, referidos en el párrafo anterior. El pago del ISD definido en este párrafo, se efectuará de manera anual, en la forma, plazos y demás requisitos que mediante resolución de carácter general establezca el Servicio de Rentas Internas^o. El texto citado por el actor corresponde al inciso tercero del artículo transcrito, y en el consta, no como presunción, sino definida como materia gravada con el Tributo, **“ el pago efectuado desde el exterior^o , por personas naturales o sociedades nacionales o extranjeras domiciliadas o residentes en el Ecuador, (lo resaltado corresponde a la Sala) y las remesas a las que se refiere el cargo levantado en el Acta impugnada, corresponden a transferencias de migrantes que no tienen domicilio o residencia en el Ecuador, por lo tanto el supuesto de doble tributación al que alude el demandante no se produce.- 6.3. El actor dentro del término probatorio, mediante escrito que obra de fojas 123 a 125, en el punto 5, solicitó una diligencia de Inspección Judicial con el auxilio de un perito para que: **“ Determine la cuenta que sufrió disminución o el incremento por concepto de los giros realizados desde o hacia el exterior, si se tratan de cuentas de activos o pasivos.^o ; ¼ el concepto por el cual se realizaron las transacciones al exterior y su monto; Si las cuantas (sic) que realizaron las transacciones al exterior pertenecen a la misma Institución Financiera^o . Conforme consta del Acta levantada de la diligencia, el señor Procurador formuló, tres interrogantes para que sean absueltas por el señor Perito. En el informe presentado que atiende los requerimientos de las partes, consta: 1.- Que absolviendo los cuestionarios planteados sobre el asunto de la ^a existencia o no de ^a compensaciones internacionales^o que generen impuesto a la salida de divisas^o , explica mediante un gráfico el flujo del proceso de ^a las transacciones materia de la Litis^o , manifestado que ^a ¼ se puede*****

constatar mediante el análisis de la cuenta 11035 y 110205 que el dinero enviado desde el cliente en el exterior, pasa por la empresa remesadora y se deposita en las cuentas del exterior del Banco del Austro S.A, (sic) luego llegan a ser contabilizadas de forma directa en la cuenta del Pasivo y no pasa por la cuenta del Banco Central, y cuando el cliente saca el dinero de su cuenta bancaria, el Banco utiliza la cuenta local del Banco Central para pagar dicho dinero. De manera técnica es tipo de transacción es considerada de error contable y de fallas al control interno financiero, debido a que para pagar el dinero a los clientes locales, el Banco debió trasladar el dinero del exterior al Banco central y luego esta cuenta del banco central, pagar a las cuentas de ahorro o corrientes del cliente destinatario de la transferencia°; mas en el informe el perito, sin considerar que la determinación corresponde al 2011, asegura que ^a El Órgano de Control (Banco Central del Ecuador) norma este procedimiento para las entidades financieras (Bancos) desde el 11 de junio de 2012, mediante Resolución 029-2012, para este tipo de transacciones de giros al exterior°; sin explicar la razón o sustento por el cual el análisis que presenta, se refiere a un procedimiento constante en una norma que no estaba vigente en el ejercicio auditado. Al absolver el segundo interrogante planteado por la parte actora dice ^a¼ Con el objeto de estimar las transferencias al Banco Central y si estas están en apego a los meses y al tiempo en que los depósitos realizados por las empresa Remesadoras fueron pagadas en las cuentas locales de los clientes beneficiarios del giro. Es decir corroboro que ^a¼ los giros fueron pagados a los beneficiarios en el país por esta Institución Financiera una parte con los recursos transferidos desde el exterior y otra parte con los fondos disponibles localmente°. Conforme al grafico No. 1 la transacción contable es desde las cuentas del exterior hacia la cuenta del pasivo del cliente beneficiario del giro, el posterior pago a cobro de dinero en ventanilla se lo realiza con fondos nacionales (110215); en conclusión, el acta de determinación¼ estima el incremento de las cuentas en el exterior del contribuyente (110315) y los asocia con fondos pagados desde cuentas nacionales como salida de divisas; los pagos realizados con fondos del exterior no son sujetos a la salida de divisas como tal°. En la ampliación, ante la pregunta que formula la parte actora explica que ^a¼ la afirmación de ^a¼ la solicitud y remesas enviadas al país llegan en su totalidad al Ecuador está basada en los hechos contables, el dinero no llega al país, razón por la cual tacho de fallas de control interno, una vez más recalco que se alimenta a las cuentas de ahorro y corriente de los clientes solo de manera contable y el posterior pago a los clientes en ventanilla se los realiza con fondos nacionales° (fojas 382).- Igual criterio manifiesta al atender el requerimiento formulado por la Administración Tributaria, relacionado en la afección a las cuentas nacionales y el incremento de las cuentas del exterior, manifestando que ^a¼ en respuesta la pregunta las cuentas locales del banco se disminuyen

conforme paga los retiros de dinero de los beneficiarios del giro con fondos nacionales, mientras que las cuentas del exterior yacen incrementadas productos del depósito de las empresas remesadoras realizan en el extranjero^o (fojas 368).- El perito ha presentado un CD, (fojas 355 del expediente), en el constan dos carpetas de archivos electrónicos referidos a ^a información entregada por el Banco^o e ^a Información entregada por el SRI^o .- **6.3.-** (sic) Sobre el tema en controversia la Sala establece que las prestaciones tributarias surgen de obligaciones señaladas en la Ley, las mismas que generan una relación jurídica específica establecida entre un sujeto acreedor y un sujeto deudor y tienen como sustento el hecho imponible o hecho generador del tributo, conforme define el artículo 15 del Código Tributario que a su tenor literal señala: **“La obligación tributaria es el vínculo jurídico personal, existente entre el Estado o las entidades acreedores de tributos y los contribuyentes o responsables de aquellos, en virtud del cual debe satisfacerse una prestación en dinero, especies o servicios apreciables en dinero al verificarse el hecho generador previsto por la Ley^o.** Por lo tanto en aplicación de esta definición legal la obligación de naturaleza tributaria, presupone como condición elemental la existencia del presupuesto legal constitutivo, esto es, de la acción que materializa un tributo. Para el caso del Impuesto a la Salida de Divisas ISD, el hecho generador está definido en Art. 156 de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador que se ha transcrito, y acorde a su tenor literal, efectivamente el tributo nace en el momento que se realicen operaciones y transacciones monetarias que impliquen transferencia o salida de divisas al exterior, como ha señalado el actor al objetar los cargos levantados en el Acta de Determinación materia de este proceso, considerando como errada la apreciación del auditor, puesto que a su entender no cabe en este caso, presunción alguna de generación de Impuesto a la salida de Divisas, ni que el actuar del banco, deba ser entendido como "compensación" o como una "transferencia o traslado de divisas al exterior"; La auditoría tributaria, en el acto administrativo de determinación, luego del análisis contable del movimiento de las cuentas que registran las remesas de envíos desde el exterior, asegura que **“ los giros fueron pagados a los beneficiarios en el país por esta Institución Financiera una parte con los recursos transferidos desde el exterior y otra parte con los fondos disponibles localmente y por ese motivo el saldo de las cuentas bancarias en el exterior se incrementó. La Figura utilizada^{1/4} se denomina compensación y le permite a este contribuyente incrementar su dineros en el exterior, situación que se traduce en un salida de divisas^{1/4} °** alegando que se produce el hecho generador establecido en el artículo 156 de la norma invocada, vigente en el período de la determinación (fojas 165 vuelta). **6.4** Del análisis realizado en este considerando se desprende que el conflicto jurídico a dilucidarse en este punto de la controversia, se contrae a establecer si la parte de los pagos de los depósitos realizados en el exterior, con recursos locales del Banco del Austro S.A., al producir el efecto de incremento de las cuentas del exterior, configuran o

no el hecho imponible del Impuesto a la Salida de Divisas, por compensación de cuentas, como se manifiesta en el Acta de Determinación.- Corresponiendo al Tribunal la potestad de interpretar y aplicar la ley al caso particular, para resolver en derechos y justicia la cuestión materia de la controversia, ha de partir del análisis de la facultad determinadora de la Administración, cuya gestión debe estar encausada en el pleno sometimiento a los mandatos normativos, y que en, como en este caso, los supuestos que motivan sus decisiones, están referidos a un ámbito que no está regulado de manera específica, como es la figura denominada Compensación de cuentas; la propia norma determina la medida el rango de discrecionalidad que ha de utilizar el interventor Tributario, a efectos de hacer efectiva su facultad determinadora. Al efecto, el artículo 68 del Código Tributario define a la determinación tributaria como **“¼ el acto o conjunto de actos reglados realizados por la administración activa, tendientes a establecer, en cada caso particular, la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo. El ejercicio de esta facultad comprende: la verificación, complementación o enmienda de las declaraciones de los contribuyentes o responsables; la composición del tributo correspondiente, cuando se advierta la existencia de hechos imposables, y la adopción de las medidas legales que se estime convenientes para esa determinación.”**, bajo ese concepto normativo, la determinación sobre la existencia real de los hechos generadores de los tributos corresponde a la administración, desde luego sin apartarse en su actuación de la concepción legal, lo que supone que, al momento de la determinación de la obligación atribuida al contribuyente, su situación económica reflejada en los registros contables que se relacionan con el hecho generador del tributo, deben ser necesariamente considerados para configurar la naturaleza de la prestación y su cuantía, con el fin de adaptar el presupuesto establecido en la norma jurídica respectiva, a la realidad específica de cada sujeto pasivo. En esa razón, el legislador tributario estableció legalmente el actuar administrativo, respecto de la calificación del hecho generador, así el artículo 17 del Código Tributario señala: **“Cuando el hecho generador consista en un acto jurídico, se calificará conforme a su verdadera esencia y naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados. Cuando el hecho generador se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificar los tendrá en cuenta las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen”**. Lo que implica que es la facultad determinadora, la que, sin vulnerar los principios del derecho y la norma tributaria, establece la materialidad del presupuesto de hecho, ajustando la obligación tributaria a las realidades económicas; adaptación que necesariamente incluye la existencia de una adecuada y suficiente motivación, en la que se demuestre que el procedimiento de comprobación e investigación corresponde a una verificación objetiva, razonada y justa de la base de lo declarado

por el contribuyente, en relación con los instrumentos de prueba obtenidos durante el procedimiento de determinación. Bajo esos conceptos, resulta procedente jurídicamente que la administración mediante el acto determinativo, proceda al control y regulación de los registros contables, siempre que tal regulación este en relación directa con la situación tributaria del sujeto pasivo, con la naturaleza del tributo y con el interés público que él representa; adecuación que, como en este caso, se refiere a la calificación de los hechos reflejados por el propio contribuyente en su declaración, en la información y documentación por él presentada que respalda esa declaración y en el conjunto de aquellas informaciones que en ejercicio de su potestad, ha requerido del propio contribuyente y del análisis de sus registros contables. La actuación administrativa así analizada, no es arbitraria, por lo que, ante la impugnación de la decisión contenida en esa actuación y en ejercicio de la tutela jurídica de los derechos de las partes en conflicto, corresponde al Juzgador realizar el control de la legalidad tanto del contenido del Acta de Determinación como de la Resolución, que la confirma, para establecer si la opción tomada por la administración no solo es la correcta, sino que está sustentada y adecuada a las circunstancias que han surgido del ejercicio legal de su facultad, o en su defecto si el razonamiento administrativo es violatorio de la ley y afecta el interés patrimonial de la empresa accionante. Como se ha señalado, el sustento para establecer el cargo por Impuesto a la Salida de Divisas se sustenta en el hecho contable verificado y demostrado, de incrementar las cuentas de la Institución financiera en el exterior, pagando con fondos locales parte de los giros o remesas remitidos desde el extranjero para beneficiarios en el Ecuador. Sobre el tema el señor Perito designado, manifiesta que **“¹/₄ Las transacciones pertenecen al Banco del Austro, Ya que se depositan en las cuentas bancarias del extranjero provenientes de los clientes y empresa remesadora en el exterior. El dinero se paga a los clientes en sus cuentas de ahorro y corrientes son realidad desde la cuenta 110205, es decir se pagan con fondos propios del Banco. El material de la litis se trata de giros desde el exterior y no al exterior^o, y añade que [“]¹/₄ El dinero no llega al país razón por la cual tacho de fallas al control interno¹/₄ se alimenta las cuentas de ahorro y corrientes solo de manera contable,¹/₄ ° (fojas 381).- El perito además coincide con lo establecido por la Administración en el Acta de Determinación, en cuanto al monto de las transferencia mensuales al Banco Central del Ecuador, en relación con el valor de los giros realizado desde el exterior, estableciendo la diferencia de \$ 50.067.696.76 dólares, que corresponde a lo que la Administración considera como transferencia de divisas, por compensación contable, presumiendo que, ese es un mecanismo contable para mantener el dinero en el exterior, sin que se realice la transferencia a la cuenta nacional. Si bien es verdad que en el ordenamiento jurídico vigente en el ejercicio económico auditado, no existe disposición legal o reglamentaria alguna que establezca o regule el sistema de transacción descrito, no es menos cierto que los mecanismos utilizados, compensan con recursos nacionales los dineros que debían ser transferidos al país, y que al ser una práctica, que favorece la**

elusión, fue considerada con posterioridad en la resolución No. NAC.-DGECCGC12-0015, publicada en el Registro oficial N-806, de 9 de octubre del 2012, en la que se establece que al constituir el hecho generador del Tributo a la Salida de Divisas la transferencia o traslado de divisas al exterior en efectivo o a través del giro de cheques, transferencias, envíos, retiros o pagos de cualquier naturaleza, realizados con o sin la intermediación de instituciones del sistema financiero, las compensaciones internacionales, realizadas mediante cualquier mecanismo, y que por su esencia económica impliquen una salida de divisas al exterior, causan ISD, criterio que se cita en el acta de determinación, como sustento del análisis que motiva la presunción del hecho económico, pero en ningún caso tal cita constituye aplicación retroactiva de una norma, pues cuando hablamos de retroactividad, nos estamos refiriendo al principio que garantiza la seguridad jurídica de la imposición y que tiene como fundamento que las normas que regulen las prestaciones impositivas, se han de referir a los presupuestos que configuran el hecho generador no pueden aplicarse sino a partir la vigencia de la respectiva ley, en este caso se hace referencia a un criterio constante en una resolución que coincide con la presunción establecida en el acto determinativo, pero ni en el Acta de determinación, ni en la resolución se señala que la determinación se sustenta en la Circular referida.

6.5.- *Respecto a la aplicación del criterio de compensación de cuentas, la aplicación del principio económico del hecho generador, establecido en el artículo 17 del Código Tributario, es procedente, pues conforme se ha establecido en el acta de determinación, está demostrado que se produce en el sistema de transferencias el incremento de la cuenta en el exterior y que ese incrementó corresponde a los pagos realizados con recursos locales. Lo que en la perspectiva del acto de determinación constituye un modo de compensar los depósitos en el exterior con los pagos locales. Con el análisis que antecede, la Sala considera que en el presente caso se ha aplicado razonablemente el principio de realidad económica, cuya interpretación supone, desconocer la eficacia de los efectos jurídicos tributarios, si las partes han distorsionado la realidad de una operación económica utilizando una forma jurídica inapropiada a través de la cual se busca otros propósitos financieros; como se ha dicho la determinación opta por el predominio de la sustancia sobre la forma, análisis que además, no solo que se sustenta en la doctrina, sino en la jurisprudencia ecuatoriana: así, invocamos el pronunciamiento sobre la materia del Profesor Héctor Villegas, que sostiene que la interpretación según la realidad económica, ^a (1/4) se basa en que el criterio para distribuir la carga tributaria surge de una valoración política de la capacidad contributiva que el legislador efectuó teniendo en cuenta precisamente la realidad económica. Siendo ello así, sólo se logrará descubrir el verdadero sentido y alcance de la ley recurriendo a esa misma realidad económica que se quiso aprehender en el momento genésico del tributo". (Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Bs. As. DEPALMA, 1990.); De su parte la Corte Nacional de Justicia a través de la Sala de lo Contencioso Tributario, en la sentencia que consta en el Expediente de Casación No. 226, publicado en el Registro*

Oficial Suplemento 368 de 23 de noviembre de 2012). Señala: ***“ QUINTO.- La discusión se contrae, a la debida aplicación del art. 17 inciso segundo del Código Orgánico Tributario, que dice a la letra: Cuando el hecho generador se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen. Huelga advertir que la interpretación es siempre una operación jurídica, no económica. Lo que la doctrina ha sustentado es, que al propósito, la ley tributaria debe ser aplicada, haciendo valer el contenido económico subyacente a las relaciones jurídicas. Tal postura ha sido discutida vivamente por la doctrina, mas, no es verdad que ha sido desestimada. Lo que es más propio afirmar, es que la solución depende de lo que cada legislación prevea dentro de su normativa. (Ver Teoría de la Interpretación Tributaria, Alberto Tarsitano, El Tributo y su aplicación: perspectivas para el Siglo XXI, César García Novoa y Catalina Hoyos Jiménez, Coordinadores, Marcial Pons, Madrid, Barcelona, Buenos Aires, 2008., I Tomo p. 851 y siguientes). Es evidente que la norma transcrita del Código Tributario, sin consagrar la interpretación económica, permite tomar en cuenta el factor económico, inclusive por sobre las formas jurídicas.- SEXTO.- Dos son los grandes principios rectores del sistema tributario y de los tributos en particular, el de legalidad, mejor dicho de reserva de ley por el cual los elementos principales, gravitantes y definidores de los tributos han de obrar de ley, principio que atañe a la forma y que es base de la seguridad jurídica; y el de capacidad contributiva, por el cual se ha de gravar indicios de capacidad contributiva, principio que es de carácter material y que conduce a que se haga prevalecer la sustancia sobre la forma. Así lo ha entendido esta Sala en el caso 127-2007, en el Considerando Noveno ha sustentado que es condición de la admisibilidad del gasto, el que se ajuste a la realidad económica de las transacciones.º.- El Tribunal, en aplicación de lo dispuesto en el inciso segundo del artículo 273 del Código Tributario que a su tenor literal dice: ***“ La sentencia será motivada y decidirá con claridad los puntos sobre los que se trabó la litis y aquellos que, en relación directa a los mismos, comporten control de legalidad de los antecedentes o fundamentos de la resolución o acto impugnados, aun supliendo las omisiones en que incurran las partes sobre puntos de derecho, o apartándose del criterio que aquellos atribuyan a los hechos.º***, está obligado en su deber de administrar justicia, a verificar la legalidad y procedencia de la actuación administrativa, para ello, es menester reiterar lo señalado en los acápites de esta sentencia, respecto a que el ejercicio de la facultad discrecional establecida en el artículo 17 del Código Tributario, que establece que dentro del acto de determinación tributaria, se privilegie la esencia económica de la transacción por sobre la forma jurídica del hecho generador, y que además dicha prelación que tiene como única finalidad el***

verificar la correcta aplicación de la obligación tributaria, evitando las distorsiones que se pueden presentar cuando las transacciones se producen disfrazando la realidad Jurídica, para el caso el Auditor sustentó motivadamente que la diferencia entre las transacciones realizadas en el exterior por el Banco del Austro que implican envío de trasferencias al Ecuador, al haberse pagado tales diferencias con recursos locales, ellas constituyeron en la realidad económica un modo contable de transferir divisas que incrementaron la cuenta del exterior, mediante compensación por operaciones contables, por lo que se ha producido el hecho generador del Impuesto a la Salida de divisas y la obligación del sujeto pasivo de cumplir con la prestación establecida en el Ley. En tanto que el Actor no ha demostrado lo contrario mediante prueba alguna, pues la pericia por él solicitada coincide en cuanto a la existencia de un incremento en las cuentas del exterior y en cuanto al monto de ese incremento. Bajo esos argumentos el Tribunal considera procedente la glosa levantada^{1/4}°.

5.6 Con estos antecedentes, corresponde a esta Sala de Casación, verificar si el fallo emitido por el Tribunal de instancia incurre o no en el vicio alegado por el recurrente, y para hacerlo considera: **i)** Por el principio dispositivo, que rige también para el recurso de casación, los límites dentro de los cuales se efectuará el control de legalidad de la sentencia impugnada, son los expuestos por el recurrente en su recurso y posteriormente admitidos por la Conjuenza de esta Sala; **ii)** Tal como se señaló *ut supra*, la causal primera invocada por el recurrente, tiene como limitante la revalorización de la prueba, y se plantea a partir de los hechos probados en la sentencia; en este sentido, en relación con la glosa denominada ^aCompensaciones por operaciones con cuentas bancarias del exterior^o, se observan en el fallo analizado (fs. 458 y 458 vta.) los siguientes hechos probados: ^a **6.4** (^{1/4}) *Como se ha señalado, el sustento para establecer el cargo por Impuesto a la Salida de Divisas se sustenta en el hecho contable verificado y demostrado, de incrementar las cuentas de la Institución financiera en el exterior, pagando con fondos locales parte de los giros o remesas remitidos desde el extranjero para beneficiarios en el Ecuador. Sobre el tema el señor Perito designado, manifiesta que ^a ^{1/4} **Las transacciones pertenecen al Banco del Austro, Ya que se depositan en las cuentas bancarias del extranjero provenientes de los clientes y empresa remesadora en el exterior. El dinero se paga a los clientes en sus cuentas de ahorro y corrientes son realidad desde la cuenta 110205, es decir se pagan con fondos propios del Banco. El material de la litis se trata de giros desde el exterior y no al exterior^o, y añade que ^a ^{1/4} El dinero no llega al país razón por la cual tacho de fallas al control interno^{1/4} se alimenta las cuentas de ahorro y corrientes solo de manera contable,^{1/4} ° (fojas 381).- El perito además coincide con lo establecido por la Administración en el Acta de Determinación, en cuanto al monto de las transferencia mensuales al Banco Central del Ecuador, en relación con el valor de los giros realizado desde el exterior, estableciendo la diferencia de \$ 50.067.696.76 dólares, que corresponde a lo que la Administración considera como transferencia de divisas, por***

compensación contable, presumiendo que, ese es un mecanismo contable para mantener el dinero en el exterior, sin que se realice la transferencia a la cuenta nacional...°. **iii)** Ahora bien, respecto a las normas señaladas como infringidas por el recurrente, el artículo 1671 del Código Civil se refiere a que cuando dos personas son deudoras una de otra, se opera entre ellas una compensación que extingue ambas deudas; en tanto que los artículos 13 y 14 del Código Tributario, hacen alusión a la interpretación de las normas en materia tributaria, y a que las disposiciones, principios y figuras de las demás ramas del Derecho, se aplicarán únicamente como normas supletorias y siempre que no contraríen los principios básicos de la tributación, respectivamente. **iv)** En la especie, este Tribunal de Casación advierte que el Tribunal de instancia en el numeral 6.4 (fs. 457) del fallo recurrido, determina el objeto de la *litis* señalando que: *“6.4 Del análisis realizado en este considerando se desprende que el conflicto a dilucidarse en este punto de la controversia, se contrae a establecer si la parte de los pagos de los depósitos realizados en el exterior, con recursos locales del Banco del Austro S.A., al producir el efecto de incremento de las cuentas del exterior, configuran o no el hecho imponible del Impuesto a la Salida de Divisas, por compensación de cuentas, como se manifiesta en el Acta de Determinación”*. En este contexto, la Sala de instancia empieza su análisis en el considerando SEXTO (fs. 453 vta a 454 vta.), al manifestar que: *“ (1/4) la administración sustenta su cargo explicando que conforme consta del cuadro No. 7, **1/4 las cuentas bancarias que el Banco del Austro S.A, mantiene en el exterior han sufrido incrementos en la mayoría de los meses del año 2011°**, y que ha constatado que en la declaración del contribuyente en el formulario No. 109, no fueron consignadas transferencias de fondos propios, por lo que dice ha requerido dentro de la Inspección contable, copias de las transferencias realizadas a través del Banco Central del Ecuador, que el mismo contribuyente ha señalado que no se han realizado transferencias que generen el Impuesto a la Salida de Divisas, explicando que los incrementos de los saldos de las cuentas bancarias del exterior se debe **a los montos que por el mes de enero fueron recibidos como giros desde el exterior por nuestros clientes, lo cual se evidencia en el aumento de los saldos de las cuentas de bancos en el exterior, por lo tanto no fueron salida de divisas**1/4 °*. Acto seguido el Tribunal deja constancia de lo indicado por el auditor tributario, en el siguiente sentido: *“ El auditor Tributario del contenido de los cuadros Nos. 8 y 9, del acta de determinación, que se refieren a los incrementos del grupo de las cuentas contables del Banco del Austro, No-110315 **BANCOS E INSTITUCIONES FINANCERAS (sic) DEL EXTERIOR°** y del **Análisis Bancos 2011-ENE-DIC.xlsx°** entregado por el contribuyente el 15 de mayo de 2013 con el trámite No. 101012013016433, también se encuentra el mayor de la cuenta contable 110205 denominada **BANCO CENTRAL DEL ECUADOR°**, donde el BANCO DEL AUSTRO S.A, ha identificado los diarios que corresponden a transferencias al Ecuador desde las cuentas del exterior°*, concluye que,

“Una parte de los giros que Banco del Austro S.A. recibió en sus cuentas bancarias del exterior fueron enviados al Ecuador a través de las transferencias al Banco Central del Ecuador; por lo tanto, los giros fueron pagados a los beneficiarios en el país^{1/4} una parte con los recursos transferidos desde el exterior y otra parte con los fondos disponibles localmente; y, por ese motivo el saldo de las cuentas bancarias en el exterior se incrementó^o, argumentando que la figura utilizada por el Banco para pagar a sus clientes ^{a 1/4} se denomina compensación y le permite a este contribuyente incrementar su dinero en el exterior, situación que se traduce en una salida de divisas al exterior^o, y consecuentemente, se produce el hecho generador del impuesto a la Salida de divisas. En el cuadro No. 10 (fojas 166 vuelta) se determina el monto de los valores que corresponden al Impuesto a la Salida de Divisas generado por compensación^o. Luego el Tribunal a quo deja constancia del argumento utilizado por la parte actora al establecer que: “El actor cuestiona el fundamento de la determinación realizada, pues considera equivocado denominar "COMPENSACIÓN^o al uso del dinero que hace una misma persona, tal el Banco, cuando la compensación opera en el caso de existir dos personas distintas, que sean entre ellas deudores y acreedores, como lo define el Art. 1671 del Código Civil, al referirse a la figura de compensación^o. Ante esta situación y en base a los argumentos expuestos por las partes procesales, el Tribunal de instancia considera y llega a la conclusión de que: “(1/4) resulta evidente que los funcionarios de Auditoría que levantan el Acta impugnada no se refieren al modo de extinción de las obligaciones por compensación que establece el artículo 1671 del Código Civil invocado, sino a un sistema de pago interbancarios, a través del envío de las remesas de divisas, captadas en el exterior y transferidas al Banco del Austro por intermediación del Banco Central del Ecuador, para entregarlas a los beneficiarios sea mediante depósitos en sus cuentas o en forma directa por ventanilla, de los valores enviados, misma que está regulada en el libro Primero de Política Monetaria y Crediticia, Título Noveno de la Codificación de Regulaciones del Banco Central del Ecuador, vigente en el ejercicio materia de la Auditoría a través del Sistema de Pagos Interbancarios SPI y del sistema de Pagos en Línea SPL, mediante el cual se establece que las remesas o giros del exterior, se transferirán a través de las cuentas creadas por las Instituciones financieras, en el Banco Central, mecanismo que se basa en un proceso de compensación de órdenes de pago, para el caso de las transferencia de los recursos captados en el exterior^o (El subrayado nos pertenece). De lo expuesto, este Tribunal de Casación advierte que el Tribunal de instancia deja expresa constancia que no es aplicable en la especie el art. 1671 del Código Civil, criterio que es compartido por esta Sala Especializada por cuanto, como acertadamente concluye el juzgador de instancia, ^{a 1/4} los funcionarios de Auditoría que levantan el Acta impugnada no se refieren al modo de extinción de las obligaciones por compensación que establece el artículo 1671 del Código Civil invocado, sino a un sistema de pagos interbancarios, a través del envío de las remesas de divisas, captadas en el exterior y transferidas al Banco del Austro

por intermediación del Banco Central del Ecuador, para entregarlas a los beneficiarios sea mediante depósitos en sus cuentas o en forma directa por ventanilla, de los valores enviados...º. De tal manera que el argumento utilizado por el actor de que en este caso opera la compensación como modo de extinguir las obligaciones según lo dispuesto en el art. 1671 del Código Civil, es errado. En virtud de lo expuesto, no se configura el vicio de falta de aplicación del art. 1671 del Código Civil, alegado por el recurrente, lo cual conlleva a que tampoco se configure la falta de aplicación art. 13 del Código Tributario, por cuanto la interpretación que realiza el Tribunal de instancia de dicho artículo, es el correcto. v) En cuanto al cargo de falta de aplicación del art. 14 del Código Tributario, esta Sala Especializada considera que se constituyen en normas supletorias las que son llamadas a aplicarse cuando exista omisión u obscuridad o falta de elementos en la norma de la materia y que son suplidos por otra norma para su correcta aplicación, no obstante, al existir normas expresas en la materia tributaria y que fueron aplicadas en este caso, como son el art. 156 de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador (aplicable según su vigencia) y los arts. 15, 16,17 y 68 del Código Tributario, a criterio de este Tribunal de Casación, y en observancia a la especialidad de las normas antes referidas, éstas priman sobre las normas supletorias, en consecuencia no es adecuado utilizar normas supletorias para la resolución de la litis, ya que de la correcta interpretación de los artículos antes mencionados, no se evidencia que se deban emplear normas del Código Civil para resolver el caso y menos el art. 1671 del Código Civil que como quedó señalado en líneas precedentes no es el llamado para resolver el caso. En consecuencia, tampoco se configura el vicio de falta de aplicación del art. 14 del Código Tributario, al amparo de causal primera del art. 3 de la Ley de Casación, invocada por el BANCO DEL AUSTRO S.A.

6. DECISIÓN

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

7. SENTENCIA

7.1 NO CASAR la sentencia de 5 de mayo de 2016, las 14h00, dictada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario, con sede en la ciudad de Cuenca, dentro del juicio de impugnación No. 01501-2014-0061; consecuentemente, se ratifica la validez y legitimidad de la Resolución No.

101012014RREC008917 de 14 de abril de 2014, expedida por el Director Regional del Austro del Servicio de Rentas Internas.

7.2 Sin costas.

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

DR. JOSE LUIS TERAN SUAREZ

JUEZ NACIONAL (PONENTE)

DR. DARÍO VELÁSTEGUI ENRÍQUEZ

JUEZ NACIONAL

DRA. ANA MARIA CRESPO SANTOS

JUEZA NACIONAL