

Juicio No. 01501-2010-0032

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

AUTOR/A: JOSE DIONICIO SUING NAGUA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO. Quito, martes 1 de diciembre del 2020, las 14h47. **VISTOS:** La doctora Rosa Fajardo Mosquera en calidad de procuradora fiscal del Servicio de Rentas Internas interpone recurso de casación en contra del fallo dictado por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en la ciudad de Cuenca, provincia de Azuay, el 6 de junio de 2018, las 14h53 dentro del juicio de impugnación No. 01501-2010-0032, que declara parcialmente con lugar la demanda propuesta por la compañía Nationalsales Cía. Ltda.

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

SEGUNDO: DECISIÓN DE INSTANCIA.- El Tribunal Distrital de los Contencioso Tributario con sede en la ciudad de Cuenca, provincia de Azuay, en sentencia el 6 de junio de 2018 , las 14h53 resolvió declarar parcialmente con lugar la demanda de impugnación presentada por el señor Diego Tamaríz Valdivieso Representante Legal de la compañía Nationalsales Cía. Ltda., y como consecuencia dispone: **1)** Se declara la validez formal de las tres actas de determinación ya que las mismas se encuentran motivadas con la mención de la documentación que sirvió de soporte. **2)** De las Actas de Determinación de Impuesto a la Renta: **2.1)** Se dan de baja las siguientes glosas: Facturas Reportadas como Anuladas. **2.2)** Se ratifican las siguientes glosas: Importaciones, Comisiones, Gastos por Movilización y Administración, Honorarios Comisiones y Dietas, Seguros y Reaseguros, Gastos de Gestión, Gastos de Viaje (con excepción de los montos detallados en el numeral 6.9 del fallo), Gastos por Servicio Telefónico, Gastos por Depreciación, Intereses Pagados a Instituciones Financieras, Provisión Cuentas Incobrables, Otros Gastos Locales, Préstamos de Terceros. **2.3)** Se acepta parcialmente la impugnación de las siguientes glosas: Notas de Crédito No Entregadas (con excepción del monto que corresponde al mes de agosto de 2006 en el acta de determinación NO. 0120100100037, según lo explicado en el numeral 6.3 del fallo). **3)** Del Acta de Determinación de

Impuesto al Valor Agregado: **3.1)** Se da de baja las diferencias establecidas por Facturas Reportadas como Anuladas, y por Notas de Crédito No Entregadas (con excepción del monto que corresponde al mes de agosto de 2006, según lo explicado en el numeral 6.16 del fallo). **3.2)** Se da de baja el recargo del 20%.

TERCERO: PRESENTACIÓN DEL RECURSO.- Con fecha 6 de julio del 2018, las 15h55, la doctora Rosa Fajardo Mosquera Procuradora de la Administración Tributaria interpone recurso de casación, mismo que es calificado, en auto de 11 de julio del 2018, las 11h51, en los términos de los artículos 7 y 8 de la Ley de Casación, para ante los Jueces de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, competentes para conocer y resolver este recurso.

CUARTO: ADMISIÓN.- Mediante auto de admisión de 18 de junio del 2020, las 08h52, el doctor Diego Patricio Gordillo Cevallos, en su calidad de Conjuez de esta Sala, declaró la admisibilidad del recurso de casación propuesto, admitiendo la causal primera del artículo 3 de la Ley de Casación por el vicio de falta de aplicación de los artículos 82 y 226 de la Constitución de la República del Ecuador; artículo 103 del Código Tributario; y, los artículos 5 y 49 del Reglamento de Comprobantes de Venta y Retención.

QUINTO: CONTESTACIÓN AL RECURSO.- Con fecha 30 de julio de 2020, las 11h39 el señor Diego Tamaríz Valdivieso, Representante Legal de la compañía Nationalsales Cía. Ltda., dio contestación al recurso de casación interpuesto por la Administración Tributaria, aduciendo que no se ha propuesto de forma completa, esto es no se encuentran las proposiciones jurídicas completas, razón por la que solicita no se case la sentencia.

SEXTO: INTEGRACIÓN TRIBUNAL JUZGADOR.- Mediante sorteo de la causa No. 01501-2010-0032 (1), realizado el 14 de agosto de 2020, las 12h07, se radicó la competencia en la Sala integrada por los doctores: Gustavo Durango Vela, Juez Nacional (E), Fernando Antonio Cohn Zurita, Juez Nacional (E); y, José Suing Nagua en calidad de Juez Nacional Ponente. En razón de la acción de personal No. 301-UATH-2020-OQ de 22 de junio del 2020 suscrita por la Jefe de la Unidad Administrativa y Talento Humano de la Corte Nacional de Justicia en concordancia con la Resolución No. 065-2020 de 18 de junio de 2020 emitida por el Pleno del Consejo de la Judicatura, se legaliza el reintegro del Dr. José Suing Nagua en calidad de Juez Nacional. Mediante Resolución 08-2020 de 24 de junio de 2020 el Pleno de la Corte Nacional de Justicia integra al Dr. José Suing Nagua a la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario. Con acción de personal No- 317-UATH-2020-OQ de 01 de julio del 2020 y mediante oficio No. 635-SG-CNJ, la Señora Presidenta de la Corte Nacional de

Justicia llama al doctor Gustavo Durango Vela para que asuma el despacho de la Sala Contencioso Tributaria en reemplazo de la doctora Ana María Crespo Santos, ocupada temporalmente por la doctora Mónica Heredia Proaño, hasta que se designe un nuevo titular. De la misma forma, con acción de personal No. 1278-UATH-2019-OQ, mediante la cual designó al doctor Fernando Antonio Cohn Zurita, en calidad de Juez Nacional encargado. En razón de la acción de personal No. 301-UATH-2020-OQ de 22 de junio del 2020 suscrita por la Jefe de la Unidad Administrativa y Talento Humano de la Corte Nacional de Justicia en concordancia con la Resolución No. 065-2020 de 18 de junio de 2020 emitida por el Pleno del Consejo de la Judicatura, se legaliza el reintegro del Dr. José Suing Nagua en calidad de Juez Nacional. Mediante Resolución 08-2020 de 24 de junio de 2020 el Pleno de la Corte Nacional de Justicia integra al Dr. José Suing Nagua a la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario. Con acción de personal No- 317-UATH-2020-OQ de 01 de julio del 2020 y mediante oficio No. 635-SG-CNJ, la Señora Presidenta de la Corte Nacional de Justicia llama al doctor Gustavo Durango Vela para que asuma el despacho de la Sala Contencioso Tributaria en reemplazo de la doctora Ana María Crespo Santos, ocupada temporalmente por la doctora Mónica Heredia Proaño, hasta que se designe un nuevo titular. De la misma forma, con acción de personal No. 1278-UATH-2019-OQ, mediante la cual designó al doctor Fernando Antonio Cohn Zurita, en calidad de Juez Nacional encargado.

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

OCTAVO: AUTOS PARA RESOLVER.- Mediante providencia de fecha 6 de octubre del 2020, la Sala Especializada notificó a las partes con autos para resolver.

NOVENO: ERRORES ALEGADOS.- La recurrente considera que el fallo emitido por el por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario, con sede en la ciudad de Cuenca, incurre en la causal primera del artículo 3 de la Ley de Casación al acusar el vicio de falta de aplicación de los artículos 82 y 226 de la Constitución de República del Ecuador, artículo 103 del Código Orgánico Tributario; y, los artículos 5 y 49 del Reglamento de Comprobantes de Venta y Retención.

DÉCIMO: NORMAS SEÑALADAS COMO INFRINGIDAS.- Las normas que la recurrente considera infringida son: *a) Constitución de la República del Ecuador: Art. 82: "El derecho a la seguridad jurídica se fundamenta en el respeto a la Constitución y en la existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por las autoridades competentes". Art. 226: "Las instituciones del Estado, sus organismos, dependencias, las servidoras o servidores públicos y las personas que actúen en virtud de una potestad estatal ejercerán solamente las competencias y*

facultades que les sean atribuidas en la Constitución y la ley. Tendrán el deber de coordinar acciones para el cumplimiento de sus fines y hacer efectivo el goce y ejercicio de los derechos reconocidos en la Constitución. b) Código Orgánico Tributario: Art. 103.- "Son deberes sustanciales de la administración tributaria: 1. Ejercer sus potestades con arreglo a las disposiciones de este Código y a las normas tributarias aplicables; (1/4)° c) Reglamento de Comprobantes de Venta y Retención: Art. 5: "Obligación de emisión de comprobantes de venta.- Están obligados a emitir y entregar comprobantes de venta todos los sujetos pasivos de los impuestos a la renta, al valor agregado y a los consumos especiales, sean sociedades o personas naturales, incluyendo las sucesiones indivisas obligados o no a llevar contabilidad, en los términos establecidos por la Ley de Régimen Tributario Interno" 1/4° Art. 49: "Anulación de comprobantes de venta, documentos complementarios y comprobantes de retención.- Los comprobantes de venta, documentos complementarios y comprobantes de retención emitidos con errores y que hayan sido anulados, deberán ser conservados en los archivos del contribuyente en original y todas las copias; y ordenados cronológicamente."

DÉCIMO: CONTENIDO DE LA CAUSAL PRIMERA DEL ARTÍCULO 3 DE LA LEY DE CASACIÓN.- *"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 contiene los vicios in iudicando, por violación directa de norma sustantiva.

DÉCIMO PRIMERO: ALCANCE DOCTRINARIO DEL VICIO ACUSADO.- Los vicios acusados por la casacionista que corresponden a: **Falta de aplicación:** *"ocurre cuando el sentenciador niega en el fallo la existencia de un precepto, lo ignora frente al caso debatido. Es error contra ius, es rebeldía y desconocimiento de la norma. Es error de existencia de la norma por haberse excluido ésta en la sentencia."*¹

DÉCIMO SEGUNDO: ARGUMENTOS DE LA RECURRENTE.- La recurrente alega que los juzgadores de instancia incurrían en falta de aplicación de los artículos 82 y 226 de la Constitución de la República del Ecuador, 103 del Código Tributario; y, 5 y 49 del Reglamento de Comprobantes de Venta y Retención. Expresa que el Tribunal condiciona la aplicación de la norma regulatoria de los hechos observados en la determinación, con relación al considerando 6.2 de la sentencia cuestionada en la glosa denominada facturas anuladas, a un examen previo según el artículo 49 del Reglamento de Comprobantes de Ventas y Retención, pues a consideración del Tribunal de instancia, por no haber efectuado a priori este examen para no afectar el derecho del contribuyente; que el referido artículo no podía ser aplicado al caso concreto de las facturas reportadas como anuladas, sin embargo, la norma

¹ Tolosa Villabona, L.A.; *Teoría y Técnica de Casación*, ibídem, pp. 359.

no condiciona a examen alguno.

Que es precisamente el contribuyente él que tiene que dar cumplimiento al mandato de las normas en el desarrollo de su actividad económica, por lo cual, la entrega de esta verificación permite a la Administración, confirmar que los valores consignados en su declaración sean los que legalmente correspondan, ya que los sujetos pasivos deben declarar en base a su contabilidad y a su vez, ésta deberá tener los documentos de sustento (Ley de Régimen Tributario Interno).

Que este análisis, corresponde exactamente a lo realizado por la Administración en el proceso de determinación, esto es, verificar los valores consignados en la declaración, revisión de la contabilidad, documentos de sustento, información reportada por terceros, información propia de la administración, bases de datos, cruces de información, etc.; en consecuencia, se le está causando un grave perjuicio a la Administración al considerar la falta de ^a examen^o declarando en sentencia *“procedente la baja de las glosas establecidas por los comprobantes de ventas anulados en los ejercicios fiscales 2005 y 2006”*^{1/4}.

Que el Tribunal en el fallo recurrido declara procedente la baja de las glosas establecidas por notas de crédito no entregadas en los ejercicios 2005 y 2006, aseverando que la glosa es ilegítima por no haber otro análisis más que la observación a un ^a aspecto de forma^o, es decir, que la estricta aplicación del artículo 5 del Reglamento de Comprobantes de Venta y Retención realizado por la Administración no fue procedente ya que sólo se debió sustentar en otros análisis a efecto de dar legitimidad a la glosa levantada. Sin embargo, el Tribunal condiciona la aplicación de las normas a hechos ajenos a las mismas, pretendiendo su aplicación, solo si existe otro análisis en cuya falta, hace inaplicable la norma reglamentaria con respecto a la emisión y entrega de los comprobantes de venta, norma de aplicación obligatoria tanto para el contribuyente como para la administración.

Que la Administración Tributaria en el ejercicio de su facultad determinadora así lo hace y como resultado precisamente establece la glosa levantada, obviando el hecho irrefutable de que el Servicio de Rentas Internas, regulada por el derecho público, únicamente puede hacer lo que la ley le permite, en este caso concreto, verificar el incumplimiento de la norma aplicable a los hechos observados por lo que levanta la glosa.

Con relación al Acta de Determinación de IVA No. 0120100100038, en el considerando 6.16 del fallo, el Tribunal decide procedente dar de baja las diferencias establecidas por comprobantes de venta anulados, así como también la baja de las diferencias por notas de crédito no entregadas (a excepción del monto que corresponde al mes de agosto de 2006), tomando el mismo argumento y con el mismo vicio denunciado de falta de aplicación de normas de derecho de lo analizado en la sentencia en los

considerandos 6.2 y 6.3.

Recalca que, con respecto al cumplimiento de los requisitos que señalan los reglamentos, ha sido criterio reiterativo y concordante de la Sala Especializada de los Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, en más de tres fallos, lo que constituye jurisprudencia obligatoria (juicios No. 162-2004 propuesto por Cartones Nacionales, 102-2002, por Serrano Hat Export, 45-2004 por Aquamar S.A.º, entre otros), cuya línea jurisprudencial establece que no son simples formalidades que puedan eludirse, sino situaciones que se han dispuesto para facilitar el cumplimiento de la norma legal dentro de los parámetros de equidad y racionalidad. Por estas consideraciones, aquellas glosas levantadas por omisión del cumplimiento de formalidades reglamentarias son absolutamente válidas, legales y legítimas.

Que como consecuencia de la falta de aplicación de los artículos 5 y 49 del Reglamento de Comprobantes de Ventas y Retención, la Sala no tomó en cuenta lo dispuesto en el artículo 82 de la Constitución de la República del Ecuador, con relación e incidencia en los artículos referidos, pretendiendo que la Administración Tributaria actúe en forma contradictoria con los mandatos de las normas consignadas y lo que es más grave aún que actúe contra norma expresa que regula su actuación, según lo dispone el artículo 103 del Código Tributario al establecer como unos de los deberes sustanciales de la Administración Tributaria ^ael ejercer sus potestades con arreglo a las disposiciones de este Código y a las normas tributarias aplicables^o y la norma aplicable al caso en concreto es el Reglamento de Comprobantes de Venta y Retención, por cuya falta de aplicación la Sala infringe la garantía constitucional a la seguridad jurídica contenida en el artículo 82 de la Constitución de la República del Ecuador.

Que el Tribunal de instancia tampoco aplicó la norma constitucional establecida en el artículo 226, en relación y con incidencia en los artículos 5 y 49 del Reglamento de Comprobantes de Venta y Retención, la Sala mediante sentencia pretende que la Administración Tributaria haga caso omiso al mandato de las normas que deben aplicarse indefectiblemente por ser a las que se subsumen los hechos en los procesos de determinación consignados en los actos impugnados. Que el fallo desconoce el mandato constitucional desarrollado en los artículos mencionados, así como también la garantía de ejercer las competencias y facultades atribuidas en la Constitución y la Ley.

DÉCIMO TERCERO: ANÁLISIS DEL VICIO ALEGADO .- Esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, para resolver el problema jurídico planteado, derivado del cuestionamiento al fallo de instancia, con fundamento en la causal primera del artículo 3 de la Ley de Casación, admitido por el señor Conjuez de la Sala, considera:

La Falta de aplicación.- i. El vicio de falta de aplicación de los artículos 82 y 226 de la Constitución de República del Ecuador, artículo 103 del Código Orgánico Tributario; y, los artículos 5 y 49 del Reglamento de Comprobantes de Venta y Retención formulado por el recurrente en contra de la sentencia, están relacionados con los presuntos errores en los que incurre el Tribunal juzgador respecto a que, en el fallo recurrido declara procedente la baja de las glosas establecidas por notas de crédito no entregadas en los ejercicios 2005 y 2006, con el argumento que la glosa es ilegítima por no haber otro análisis más que la observación a un ^a aspecto de forma^o; **ii.** El Tribunal juzgador, analiza los puntos controvertidos en los puntos 6.2 y 6.3, de la siguiente manera: *“6.2.- FACTURAS REPORTADAS COMO ANULADAS.- En la demanda se manifiesta que se presentan problemas con los clientes al momento de la devolución de mercaderías, y en la mayoría de los casos los clientes solicitan cambio de productos por otros de distintas características o descuentos adicionales, o simplemente solicitan que se anule la compra por diversos motivos, por lo que en el proceso de devoluciones las facturas pueden traspapelarse, que por distintas situaciones no se han podido recuperar las facturas originales, que en ningún caso estas compras fueron reportadas por los clientes de Nationalsales y jamás existió un pago por parte de los clientes.- Mientras que en la contestación a la demanda se señala que las facturas incumplían lo dispuesto en el artículo 49 del Reglamento de Comprobantes de Venta y Retención que manda a conservar tanto la factura original como las copias, lo cual no constituye una simple formalidad como pretende hacer aparecer el actor, sino una exigencia que permite contar con elementos probatorios respecto de que la existencia o no de una transacción.- El Tribunal realiza el siguiente análisis.- El artículo 49 del Reglamento de Comprobantes de Venta y Retención vigente en los ejercicios determinados, disponía: ^a Art. 49.- Anulación de comprobantes de venta, documentos complementarios y comprobantes de retención.- Los comprobantes de venta, documentos complementarios y comprobantes de retención emitidos con errores y que hayan sido anulados, deberán ser conservados en los archivos del contribuyente en original y todas las copias; y ordenados cronológicamente.^o.- En las actas de determinación de Impuesto a la Renta de los ejercicios fiscales 2005 y 2006, **al levantar esta glosa la administración fundamenta la misma exclusivamente en la falta del ejemplar original de las facturas, sustentándose para ello en la norma reglamentaria transcrita del artículo 49.-** La C.P.A. Aida del Rocío Quinche Chuqui en su informe pericial (fs. 1816 a 1836; y, fs. 1865 a 1867) manifiesta que el expediente determinativo contiene todas las copias certificadas de la facturas glosadas por la administración, **que no todas las facturas tienen su ejemplar original, pero que todas estas facturas se encuentran registradas como anuladas y con saldos cero en el Reporte de Facturas del año 2005 y 2006 e incluso algunos comprobantes están con la fecha de anulación, lo cual es ratificado también en la ampliación de su informe.-** El Tribunal verifica y considera en este punto que la*

administración glosó en los dos ejercicios fiscales (2005 y 2006) debido a que el contribuyente no presentó los originales de los comprobantes de venta anulados, montos determinados en las actas como ingresos que debieron ser declarados, estas glosas tienen como fundamento el artículo 49 del Reglamento de Comprobantes de Venta y Retención, norma ésta que para no afectar el derecho del contribuyente, debió ser aplicada luego de efectuarse el correspondiente examen según los procedimientos establecidos por la Ley, de las declaraciones, contabilidad o registros del contribuyente auditado, con el objeto de establecer la existencia del hecho generador, la base imponible y la cuantía del tributo, para que este análisis refleje la real situación impositiva del contribuyente, mediante un estudio técnico y objetivo, sustentado en la contabilidad del sujeto pasivo, conforme señalan los artículos 68 y 91 del Código Tributario, **que delimitan el campo de la determinación directa a la constatación, verificación y valoración de las obligaciones tributarias que han sido declaradas y liquidadas por el contribuyente, de lo que se desprende que las normas legales que invoque el auditor, deben concretarse a aquellas que fundamenten jurídicamente las diferencias encontradas y a las relacionadas con la legalidad de la actuación administrativa.**- En el presente caso se levanta la glosa con base en una norma reglamentaria, y por un aspecto de forma, que es el de no haber presentado los originales de los comprobantes de venta anulados, pero no se sustenta en otros análisis, cruces de información sobre las ventas anuladas, verificación de inventarios, etcétera, que eventualmente podían otorgar legitimidad a la glosa; de lo informado por la perito se desprende que a pesar de no existir los documentos físicos originales de los comprobantes de venta, sí existe justificación sobre esa anulación cuando informa que todas las facturas se encuentran registradas como anuladas y con saldos cero en el Reporte de Facturas del año 2005 y 2006; consecuentemente, la sustentación de la glosa en una norma reglamentaria, que si bien busca la formalidad de los contribuyentes en cuanto al archivo de los comprobantes de venta que anula, **no puede contrariar el principio legal que establece que la base imponible se ha de sustentar en la diferencia entre ingresos y los costos y gastos.** No se puede sacrificar la justicia por la sola omisión de formalidades, formalidad que en este caso era el archivo del original y la copia de los comprobantes de venta anulados y que omitió el contribuyente, situación que no puede ser razón suficiente para generar una obligación que en derecho no existe. Lo expuesto implica que sea procedente la baja de las glosas establecidas por los comprobantes de venta anulados en los ejercicios 2005 y 2006.

6.3.- NOTAS DE CRÉDITO NO ENTREGADAS.- En la demanda se señala que si bien las notas de crédito emitidas por Nationalsales no fueron reportadas por los clientes a quienes les fueron emitidas, la administración podía haber verificado también que las facturas a las cuales afectan estas notas de crédito tampoco han sido reportadas por terceros. Que en ningún caso las transacciones fueron realizadas, puesto que, después de emitir la factura correspondiente, el

cliente realizó la devolución total en la mayoría de los casos de la mercadería facturada. Se indica que el cliente envió la factura original, la misma que reposa en los archivos de Nationalsales, así el cliente jamás hizo uso de la misma como un gasto, y en la mayoría de los casos solicitando la emisión de una nueva factura cuando solicitaba cambio de mercadería por una de distintas características o cuando solicitaba mayor cantidad de mercadería. Que para que Nationalsales pudiera anular esas facturas, debía emitir notas de crédito, así no se afectaba a su inventario y se podía anular las transacciones realizadas, ya que las facturas no podía anularse directamente por haber sido ya declaradas. Que las notas de crédito originales no le fueron entregadas al cliente, ya que no necesitaban este documento para anular transacciones que no iban a afectar a sus compras pues jamás registraron estas transacciones como tales. Que en los archivos de la compañía, reposan tanto las notas de crédito emitidas, conjuntamente con las facturas originales a las que estas afectan y en la mayoría de los casos la factura nueva que fue emitida a solicitud del cliente.- En la contestación a la demanda se manifiesta que las diferencias se fundamentan en hechos ciertos y verificados, soportados en medios de prueba documental que el propio actor reconoce que en su poder reposan tanto originales como copias de crédito emitidas, y que más que ser una formalidad la entrega del original a su destinatario, esta entrega evidencia la aceptación del destinatario de que se ha producido el descuento, o la devolución de la mercadería.- Sobre este tema, el Tribunal realiza el siguiente análisis.- El artículo 14 del Reglamento de Comprobantes de Venta y Retención vigente en los ejercicios auditados, establecía: "Art. 14.- Notas de crédito.- Las notas de crédito son documentos que se emitirán para anular operaciones, aceptar devoluciones y conceder descuentos o bonificaciones. Las notas de crédito deberán consignar la serie y número de los comprobantes de venta a los cuales se refieren. El comprador o quien a su nombre reciba la nota de crédito, deberá consignar en ella su nombre, número de registro único de contribuyentes o cédula de ciudadanía o pasaporte, fecha de recepción y, de ser el caso, el sello de la empresa.º". Por su parte, el artículo 16 de la Ley de Régimen Tributario Interno vigente en esa época, respecto a la base imponible del Impuesto a la Renta, disponía que ésta se encuentra "constituida por la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios gravados con el impuesto, menos las devoluciones, descuentos, costos, gastos y deducciones, imputables a tales ingresos.º".- En las actas de determinación de Impuesto a la Renta de los ejercicios fiscales 2005 y 2006, al levantar esta glosa la administración sustenta la misma exclusivamente en el artículo 5 del Reglamento de Comprobantes de Venta y Retención (Obligación de emisión de comprobantes de venta), señalando que el mismo ha sido incumplido en el sentido de que el contribuyente mantenía en su archivo tanto el original como la copia emisor de las notas de crédito y que éstas no han sido reportadas por los clientes de Nationalsales.- La C.P.A. Aida del Rocío Quinche Chuqui en su informe pericial (fs. 1816 a 1836; y, fs. 1865 a 1867) manifiesta que revisó en el expediente judicial los kardex de clientes, denominado como Reportes de Estado de

Cuenta de clientes y que se encuentra contabilizado todas las devoluciones y que pertenecen a las facturas detalladas en el casillero "Facturas Afectadas", y que por consiguiente las transacciones contables demuestran que estas facturas sí fueron anuladas. Sin embargo, se destaca que la perito respecto al año 2006 informa que únicamente existe una nota de crédito que no se ha detectado registro y es la que corresponde al mes de agosto de 2006 (dentro del cuadro 2.1 del acta de determinación No. 0120100100037).- El Tribunal verifica que la administración glosó en los dos ejercicios fiscales (2005 y 2006) debido a que el contribuyente mantenía en sus archivos tanto el original como la copia emisor de las notas de crédito y por lo tanto no aceptó las mismas indicando que eran ingresos que no debieron ser descontados, para lo cual se fundamentó exclusivamente en el artículo 5 del Reglamento de Comprobantes de Venta y Retención, norma reglamentaria **que la Sala considera, al igual que en el numeral anterior de este fallo, que para no afectar el derecho del contribuyente, debió ser aplicada luego de efectuarse una revisión más amplia según los procedimientos legales, de las declaraciones, contabilidad o registros del contribuyente auditado y de terceros, con el objeto de establecer la existencia del hecho generador, la base imponible y la cuantía del tributo, para que este análisis refleje la real situación impositiva del contribuyente, mediante un estudio técnico y objetivo, sustentado en la contabilidad del sujeto pasivo, conforme señalan los artículos 68 y 91 del Código Tributario, que delimitan el campo de la determinación directa a la constatación, verificación y valoración de las obligaciones tributarias que han sido declaradas y liquidadas por el contribuyente.- En el presente caso se levanta la glosa con base en una norma reglamentaria, y por un aspecto de forma, que es el de haber conservado ambos ejemplares de las notas de crédito, pero no se sustenta en otros análisis como cruces de información sobre las ventas anuladas, verificación de inventarios, revisión en el sentido de si las facturas a las que afectaban las notas de crédito fueron reportadas por terceros, todo lo cual eventualmente podía otorgar legitimidad a la glosa; de lo informado por la perito como resultado de su revisión se desprende que a pesar de que la compañía mantuvo ambos ejemplares de las notas de crédito, las transacciones fueron realmente anuladas mediante aquellos documentos complementarios (excepto en agosto de 2006); en consecuencia, la fundamentación de la glosa en una norma reglamentaria, que si bien busca que un ejemplar de las notas de crédito sea entregado a la contraparte, no puede contrariar el principio legal que establece que la base imponible se ha de sustentar en la diferencia entre ingresos menos devoluciones, descuentos, costos, gastos y deducciones. Todo lo expuesto implica que sea procedente la baja de las glosas establecidas por Notas de crédito no entregadas en los ejercicios 2005 y 2006, con excepción del monto que corresponde al mes de agosto de 2006 en el acta de determinación No. 0120100100037, cuyo registro no ha podido ser detectado por la perito. (Lo resaltado corresponde a la Sala). Adicionalmente, el Tribunal en el numeral 6.16 concluye ^a ¼ el**

Tribunal verifica que en el Acta de Determinación de IVA No. 0120100100038, en los cuadros No. 1 (Facturas anuladas) y No. 2 (Notas de crédito no emitidas) se hace referencia y analiza algunos de los mismos comprobantes de venta y notas de crédito que constan y fueron analizados en el acta de determinación de impuesto a la renta del 2006, por lo tanto siendo el literal a) y b) del numeral 3.6.1.1 del acta de determinación de IVA una consecuencia de lo determinado en los mismos cuadros del acta de impuesto a la renta del 2006, el Tribunal siendo coherente y concordante con lo ya analizado en los numerales 6.2 y 6.3 de este fallo, considera procedente la baja de las diferencias establecidas por comprobantes de venta anulados, así como también la baja de las diferencias levantadas por Notas de crédito no entregadas (con excepción del monto que corresponde al mes de agosto de 2006 cuyo registro no ha podido ser detectado por la perito)^o; **iii.** De los textos transcritos del fallo, se desprende que el Tribunal de instancia en efecto, objeta los cargos establecidos por la Administración Tributaria, pero no como sostiene la recurrente, exclusivamente por vicios de forma que el Tribunal señala, sino por considerar que la Administración establece el cargo, únicamente por verificar la inobservancia de una norma reglamentaria, sin que llegue a establecer, a través de otros mecanismos, la realidad del hecho económico, como era su obligación al tenor de lo preceptuado en los artículos 68 y 91 del Código Tributario; señala también el Tribunal, que con el informe pericial, llega a determinar la real existencia de la anulación de las facturas, como cuando expresa ^a 1/4 que a pesar de no existir los documentos físicos originales de los comprobantes de venta, sí existe justificación sobre esa anulación cuando informa que todas las facturas se encuentran registradas como anuladas y con saldos cero en el Reporte de Facturas del año 2005 y 2006.^o Hechos que, el Tribunal considera probados y no pueden ser alterados por esta Sala, menos por la causal que invoca el recurrente; **iv.** Además, el recurrente cuestiona la falta de aplicación de los artículos 82 (seguridad jurídica) y 226 (principio de legalidad para instituciones, autoridades y servidores públicos) de la Constitución de la República; no obstante, no cumple con el ejercicio intelectual de justificar, por qué las considera inaplicadas, lo cual resta eficacia al cuestionamiento, pues, la casación, para cumplir con su fin de control de la legalidad de las decisiones judiciales, debe comprobar una real afectación a la norma incidida y los efectos que tal error produce en la sentencia, ya que, únicamente de esta manera se podría verificar que hayan sido determinantes en la parte dispositiva de la sentencia. Ello no ocurre en la formulación del cuestionamiento a la sentencia de instancia. Estas deficiencias tampoco permiten configurar la falta de aplicación de artículo 103 del Código Orgánico Tributario; y, los artículos 5 y 49 del Reglamento de Comprobantes de Venta y Retención; es más, como consta en el texto transcrito de la sentencia, el Tribunal hace expresa referencia al artículo 49 del Reglamento de Comprobantes de Venta y Retención, lo que desdice su presunta no aplicación. Por lo expuesto, los cuestionamientos a la sentencia no pueden prosperar y se los desecha.

DÉCIMO CUARTO.- DECISIÓN.- Por las consideraciones antes referidas, esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, **^a ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA^o**, resuelve **NO CASAR** la sentencia emitida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Cuenca, Provincia del Azuay de 06 de junio de 2018, las 14h53.- Actúe la doctora Ligia Marisol Mediavilla, en calidad de secretaria relatora encargada de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.- **Notifíquese y Devuélvase.-**

JOSE DIONICIO SUING NAGUA
JUEZ NACIONAL (PONENTE)

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL (E)

COHN ZURITA FERNANDO ANTONIO

JUEZ NACIONAL (E)