

**CORTE NACIONAL DE JUSTICIA DEL ECUADOR**

**SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO**

**JUEZA PONENTE: DRA. MARITZA TATIANA PÉREZ VALENCIA**

**ACTOR:** LEONARDO VITERI ANDRADE, REP. LEGAL DE REYBANPAC, REY BANANO DEL PACIFICO C.A.

**(RECURRENTE)**

**DEMANDADO:** DIRECTOR GENERAL DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS

Quito, a 21 de julio de 2014. Las 09h30. \_\_\_\_\_

**VISTOS:** La jueza abajo firmante avoca conocimiento del presente juicio, conforme la Resolución N° 004-2012 de 25 de enero de 2012, emitida por el Consejo de la Judicatura y por la Resolución de Conformación de Salas N° 3-2013 de 22 de julio de 2013, dictada por el Pleno de la Corte Nacional de Justicia así como del sorteo que consta en el proceso. También avocan conocimiento de la presente causa los doctores Juan Montero Chávez y José Luis Terán Suarez de conformidad con los oficios N°s 1887-SG-CNJ-IJ y 1888-SG-CNJ-IJ de 25 septiembre de 2013, y 2398-SG-CNJ-IJ y 2399-SG-CNJ-IJ de 23 de diciembre de 2013, respectivamente; y de conformidad con el Art. 2 literal c) de la Resolución N° 7-2012 de 27 de junio de 2012. Esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario es competente para conocer y pronunciarse sobre el recurso de casación, en virtud de lo establecido en los Arts. 184, numeral 1 de la Constitución de la República, 185, segundo inciso, numeral 1 del Código Orgánico de la Función Judicial, y 1 de la Ley de Casación. ----

**ANTECEDENTES**

**1.1.-** El Abogado Leonardo Viteri Andrade, en calidad de Representante Legal de la compañía REYBANPAC, REY BANANO DEL PACIFICO C.A., interpone recurso de casación en contra de la sentencia de 23 de marzo de 2012 a las 11h55, expedida por la Tercera Sala

del Tribunal Distrital de lo Fiscal N° 2 con sede en la ciudad de Guayaquil, dentro del juicio de Impugnación N° 2011-0002. -----

**1.2.-** El Representante Legal de la compañía REYBANPAC, REY BANANO DEL PACIFICO C.A. indica que las normas de derecho que se estiman infringidas son: Arts. 57 y 66 de la Ley de Régimen Tributario Interno; Art. 76 numeral 7, literal I de la Constitución de la República; Art. 273 de la codificación del Código Tributario; y, Arts. 274, 275 y 276 del Código de Procedimiento Civil. El recurrente fundamenta su recurso en las causales primera, tercera y quinta del Art. 3 de la Ley de Casación. Respecto a la causal **primera** señala que existe falta de aplicación de los Arts. 57 y 66 de la Ley de Régimen Tributario Interno, que en la sentencia no se han hecho mención a las normas infringidas y tampoco han sido aplicadas, que dichas normas conceden el derecho a la devolución del 100% del crédito tributario del IVA por la compra de bienes, materias primas, insumos, servicios y activos fijos empleados en la fase de producción y comercialización. En relación a la causal **tercera** el recurrente sostiene que existe falta de aplicación del Art. 115 del Código de Procedimiento Civil por cuanto el juez ponente no ha valorado prueba alguna, que no ha hecho el mínimo esfuerzo en analizar los documentos que constan de autos; señala textualmente que: *"ha procedido a demostrar los hechos que ha propuesto en la demanda y que la Autoridad Tributaria ha negado, tal como señala el art. 258 del Código (sic) y el art. 113 del Código de Procedimiento Civil..."*, que las normas citadas ordenan que no tenía más obligación que demostrar aquellos hechos que ha sostenido afirmativamente en su demanda; que los gastos y comprobantes no han sido objeto de cuestionamiento por la Administración y que acreditarían el hecho económico, por ello no había obligación de carga de prueba sobre esos hechos. Respecto a la causal **quinta** el recurrente alega que la motivación se encuentra sustentada en el Art. 76, numeral 7, inciso I de la Constitución y el Art. 273 del Código Tributario; que *"en la sentencia no hace jamás una enumeración y apreciación mínima de los hechos económicos y presupuestos de hecho que conforman el hecho imponible"*, por lo cual solicita se declare con lugar el recurso de casación. -----

**1.3.-** Mediante auto de 28 de septiembre de 2012 las 11h35, la Sala de Conjuces de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, admite el recurso de casación interpuesto por el actor a excepción de la causal tercera por cuanto no se ha dado cumplimiento a lo exigido en el Art. 6 de la Ley de Casación. -----

hecho y no-31-



## RECURSO DE CASACIÓN

Nº 388-2012

**1.4.-** Admitido el recurso de casación, la parte demandada lo contesta en los siguientes términos: que la sentencia objetada cumple con los requisitos de forma y de fondo, que la misma cumple con los requisitos de la Constitución de la República y de los Arts. 273, 274 y 276 del Código de Procedimiento Civil; respecto a la causal primera señala que el recurrente ha efectuado una exposición de la génesis de la fase administrativa, que se ha omitido explicar, fundamentar o justificar de qué forma la falta de aplicación de las normas en controversia han sido determinantes en la parte dispositiva. Con relación a la causal quinta señala que el recurrente efectúa una pobre explicación respecto a la supuesta falta de motivación de la sentencia, que en ella se aprecian los principios jurídicos en los que se fundó y la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho; que la sentencia ha sido motivada conforme lo ordena la letra I del numeral 7 del Art. 76 de la Constitución de la República. Por lo cual solicita se deseche el infundado recurso de casación. -----

### **II.- ARGUMENTOS QUE CONSIDERA LA SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA**

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

**2.2.- Determinación de los problemas jurídicos a resolver:** La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia examinará si la sentencia impugnada por el recurrente tiene sustento legal y para ello es necesario determinar lo siguiente: -----

**A)** ¿La sentencia de instancia, incurre en la causal quinta del Art. 3 de la Ley de Casación al supuestamente existir falta de motivación y por consiguiente el haber infringido lo dispuesto en el Art. 76, numeral 7, literal I) de la Constitución de la República y el Art. 273 del Código Tributario? -----

**B)** ¿La sentencia del Tribunal *a quo*, incurre en la causal primera del Art. 3 de la Ley de Casación por supuestamente existir falta de aplicación de los Arts. 57 y 66 de la Ley de Régimen Tributario Interno, normas que tratan acerca de la devolución del crédito tributario a favor de los sujetos pasivos que se dediquen a la exportación de bienes y servicios? -----

**III.- MOTIVACIÓN Y RESOLUCIÓN DE LOS PROBLEMAS JURÍDICOS**

**3.1.-** En primer lugar, hay que señalar que la casación es un recurso extraordinario que tiene como objetivo la correcta aplicación e interpretación de las normas de derecho sustanciales como procesales dentro de la sentencia o auto del inferior. Sobre el tema, Calamandrei pregonaba la naturaleza del medio extraordinario de impugnación y de estar encerrado en las cuestiones y revisión del derecho, cuando comentaba del recurso de casación. (Ver. Citado por A. MORELLO, en La Casación, Un modelo Intermedio Eficiente, Segunda edición, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2000. pág. 71). -----

**3.2.-** Respecto al primer problema jurídico planteado se formula la siguiente consideración: **A)** El Art. 3 de la Ley de Casación establece: "...5ta. Cuando la sentencia o auto no contuvieren los requisitos exigidos por la Ley o en su parte dispositiva se adoptan decisiones contradictorias o incompatibles.". Respecto a la falta de motivación de la sentencia, el Doctor Santiago Andrade Ubidia en su libro La Casación Civil en el Ecuador, (página 136, Andrade&Asociados, Fondo Editorial), sobre la causal quinta manifiesta que la Primera Sala de lo Civil y Mercantil en la Resolución N° 271 de 19 de julio de 2001, en el juicio 90-01 (DAC vs. Cobo, publicada en el Registro Oficial 418 de 24 de septiembre de 2001) indica: "*Toda sentencia debe ser motivada, esto es, contener la razones o fundamentos para llegar a la conclusión o parte resolutive. La falta de motivación está ubicada en la causal 5ª del artículo 3 de la Ley de Casación y tiene como efecto la anulación del fallo...*". **A.1)** Conforme lo establece el Art. 76, numeral 7, literal l) de la Constitución de la República, que a la letra dice: "...En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas: [...]7. El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías: [...] l) Las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas. No habrá motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Los actos administrativos, resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados se considerarán nulos. Las servidoras o servidores responsables serán sancionados..." (el subrayado pertenece a la Sala). **A.2)** Mientras que el segundo inciso del Art. 273 del Código Tributario prescribe lo siguiente: "*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...". A.3)* Cabe mencionar lo que dice la doctrina acerca de la motivación y para lo cual citamos lo que manifiesta Fernando de la Rúa en su libro el Recurso de Casación en el Derecho Positivo Argentino, Editor Víctor P. de Zavalía. Buenos Aires, página 149 acerca de la motivación: *"La motivación de la sentencia constituye el conjunto de razonamientos de hecho y de derecho en los cuales el juez apoya su decisión y que se consignan habitualmente en los "considerandos" de la sentencia."* Invoca este autor que para Couture, *Vocabulario Jurídico*, página 425 y Claría Olmedo, *oc, cit* define a la motivación como *"conjunto de razonamientos, tanto en el aspecto fáctico como en el jurídico, en los cuales el Tribunal apoya las conclusiones que han de ser el basamento del dispositivo"*. A.4) Considera esta Sala Especializada que en un Estado constitucional de derechos y justicia la función más importante de las juezas y jueces, está encaminada a garantizar los derechos de los ciudadanos. La Constitución de la República del Ecuador, expedida en el Registro Oficial N° 449 del 20 de octubre del 2008 entre una de las garantías del debido proceso, establece nuestra obligación de que las resoluciones o fallos judiciales que se adopten sean motivados, es decir que el juez a través de su razonamiento, experiencia y sapiencia debe vincular los fundamentos de hecho y de derecho para apoyar su decisión y evitar de esta manera situaciones discrecionales y arbitrarias que pueden afectar los derechos de los ciudadanos. Es por demás claro que la motivación es uno de los requisitos esenciales que deben cumplir las decisiones de las funciones públicas, ya sea en el ámbito administrativo o judicial. Motivar es explicar la manera en que las normas jurídicas son aplicables a los hechos controvertidos y definidos en la litis del proceso, luego de que éstos han sido verificados en base a las pruebas debida y legalmente actuadas. Anteponiendo esta premisa como antecedente, esta Sala Especializada procede a analizar el contenido del fallo recurrido, desglosando lo siguiente: Una transcripción más o menos extensa y casi textual de las afirmaciones de las partes en sus respectivos escritos de impugnación y contestación; la verificación de la competencia del Tribunal de instancia para conocer la causa; la declaración de validez del proceso; se señalan las pruebas actuadas y se transcriben una parte de los informes periciales y por último se llega a la conclusión sin señalar la norma en la que se basa la Sala juzgadora para emitir la decisión de declarar sin lugar la demanda. La actuación del Tribunal *a quo* no se encuadra dentro de lo que ordena las normas jurídicas relacionadas con la motivación,

ya que no se determinan con exactitud las normas aplicables en relación a la solicitud de devolución de IVA del mes de mayo presentada por la empresa REYBANPAC C.A. El hecho de reproducir los informes periciales y el no citar normas jurídicas que permitan verificar las alegaciones de los comparecientes; es totalmente ajeno a los requisitos establecidos en la norma para la emisión de la sentencia. En consecuencia, el fallo recurrido conforme el Art. 76, numeral 7 literal I) de la Constitución de la República adolece de nulidad al no cumplir con el requisito de motivación; por tanto se configura la causal quinta de la Ley de Casación, con lo que se resuelve el problema jurídico planteado en el literal a) del numeral 2.2 de la presente sentencia y se declara la nulidad del fallo, sin que sea meritorio entrar en el análisis del otro problema jurídico planteado y conforme el Art. 16 de la Ley de Casación, en base a los hechos contemplados en la sentencia, este Tribunal debe expedir la sentencia que corresponde. -----

#### **IV. SENTENCIA DE MÉRITO**

**4.1.-** El Ab. Leonardo René Viteri Andrade, en calidad de Representante Legal de la Compañía REYBANPAC, REYBANANO DEL PACIFICO C.A., manifiesta en su demanda lo siguiente: **a)** Que ingresó una solicitud tendiente a la devolución del IVA que fue pagado y no utilizado como crédito tributario en el mes de mayo de 2010 por la cantidad de USD\$ 444.637,63, a la Dirección Regional del Servicio de Rentas Internas del Litoral del Sur. Que la Administración Tributaria en su Resolución N° 109012010RDEV032474, notificada el 20 de diciembre de 2010 procede a devolver el valor de USD\$ 414.700,72 negando la devolución de USD\$ 29.936,91 por el mes de mayo. Que los motivos alegados por la Administración Tributaria en la resolución, materia que es objeto de impugnación, responde a lo siguiente: 1) Facturas no consideradas como parte de un costo de producción o gasto de comercialización; y 2) Comprobantes de Compras con IVA rechazados. **b)** Que luego de analizar los fundamentos de la Administración Tributaria, para denegar la devolución total del IVA, la empresa actora considera que estos fundamentos contrarían las disposiciones legales vigentes en el año 2008 y pertinentes a la devolución del IVA. Que respecto a las "Facturas no consideradas como parte del Costo de Producción", la Administración Tributaria niega la devolución del IVA a razón de que ciertos costos y gastos no pertenecen a costos de producción, es el caso que no solo se devuelve el IVA pagado de costo de producción, sino el IVA pagado también el costo de

comercialización conforme a la Ley para la Equidad Tributaria en el Ecuador; así mismo señala la empresa actora que el Art. 72 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, vigente desde el 1 de enero de 2008, considera la devolución del IVA desde la etapa de fabricación como en la etapa de comercialización del producto a exportarse. Que para la empresa actora no es necesario discutir acerca de los significados de fabricar y comercializar, por cuanto es suficiente acudir a los conceptos reales y comunes para que la Autoridad pueda constatar que las facturas negadas sí corresponden a la etapa de fabricación y otras. Que de acuerdo al Diccionario de la Real Academia Española, fabricar es "producir objetos en serie"; mientras que comercializar es "dar a un producto condiciones y vías de distribución para su venta". Que las facturas pertenecen a un costo necesario, o bien para fabricar o para comercializar el mismo, ya que todas las facturas que conforman el crédito tributario pertenecen a costos y gastos perteneciente a las haciendas donde la empresa actora produce el bien exportado, esto es el banano, mientras que otra parte pertenece al costo y gasto que necesariamente se debe incurrir para poner a la venta el producto. Además se enfatiza que no existe ninguna etapa ni tampoco costo que no derive en un costo de producción o comercialización. **c)** Que en virtud de lo dispuesto en el Art. 72 de la Ley de Régimen Tributario Interno, es evidente que las facturas han sido negadas ilegalmente, por lo que impugna parcialmente la Resolución Nº 109012010RDEV032474, notificada el 20 de diciembre de 2010, además solicita la devolución del IVA no reintegrado por la cantidad total de USD\$ 29.936,91 más los respectivos intereses generados desde la fecha de pago hasta la devolución efectiva del valor solicitado. -----

**4.2.-** Por su parte, el Director Regional del Servicio de Rentas Internas Litoral Sur al contestar la demanda expresa lo siguiente: **a)** Que conforme al Art. 82 del Código Tributario los actos administrativos gozan de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad, en concordancia con el Art. 68 del Estatuto Jurídico y Administrativo de la Función Ejecutiva. Que el Art. 124 del Estatuto Jurídico y Administrativo de la Función Ejecutiva establece la obligación de cumplir con los actos administrativos; que así mismo el Art. 125 ibídem señala que los actos administrativos serán válidos y producirán sus efectos desde la fecha que se dicten y exigibles al particular desde el momento de la citación del acto al administrado. **b)** Que niega los fundamentos de hecho y de derecho planteados por la parte actora. **c)** Que el Art. 83, numeral 1) y 15) de la Constitución señala que es deber

de los ecuatorianos cumplir con la Constitución, la ley y las decisiones legítimas de la autoridad competente; y además cooperar con el Estado y pagar los tributos establecidos por la ley. **d)** Que con fecha 16 de agosto del 2010 el contribuyente REYBANPAC, REY BANANO DEL PACIFICO C.A. ingresó la solicitud de devolución del IVA del mes de mayo del 2010. Que la Administración Tributaria procedió a emitir la correspondiente Resolución, en el tiempo establecido en la ley, para devolver la cantidad de USD\$ 414.700,72 por concepto de IVA del mes de mayo de 2010. La Autoridad Demandada cita los Arts. 57, 63 numeral cuarto literal b) y 72 de la Ley de Régimen Tributario Interno; y el Art. 159 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno como fundamento legal de su actuación. **e)** Que respecto a que la Administración Tributaria solamente consideró, para la devolución, que las facturas se sustenten en costos de producción; cita las siguientes normas: el Art. 13 del Código Tributario, el cual establecería que las normas tributarias deberán ser interpretadas con sujeción a los métodos admitidos en derecho; el Art. 72 de la Ley de Régimen Tributario Interno que establece la devolución del IVA pagado en actividades de exportación, el Art. 18 numeral 1 del Código Civil manifiesta cuál es el sentido literal de la ley cuando es clara. Que en conformidad con dichas normas, se puede acceder a la devolución del IVA en actividades de exportación, cuando el IVA pagado haya sido utilizado para la *"fabricación y comercialización de bienes que se exporten"*, de tal manera que no existe la posibilidad remota que debe entenderse como gastos en otras etapas que no sean la fabricación de los bienes que se van a exportar. Que sin embargo de las normas citadas, el contribuyente pretende incluir y ampliar los parámetros de los artículos para que se aplique la devolución del IVA inclusive sobre aquellos gastos que no se involucran en las etapas de fabricación y comercialización, sino que se encuentran en otras etapas que forman parte de un proceso productivo del bien, las cuales la Ley y el Reglamento no han considerado, puesto que sólo se limita la devolución del IVA en lo que se refiere a la etapa de fabricación y comercialización. Que solamente se admite la devolución del IVA pagado en las actividades de exportación en cuanto se refiere a los gastos incurridos en la adquisición de bienes empleados en la fabricación y comercialización de bienes a exportar, cuyo valor no debió ser previamente utilizado como crédito tributario, porque de lo contrario resultaría una doble devolución al contribuyente ocasionando enriquecimiento ilícito. Que en el numeral 11.1 de la Resolución impugnada, se detallan los comprobantes de venta que son desestimados por la



Administración Tributaria debido a que no constituyen gastos relacionados a la fabricación y comercialización de los bienes que se exportan. Que los Arts. 72 de la Ley de Régimen Tributario Interno y 159 del Reglamento de aplicación, hallan su validez en el cumplimiento formal de lo que establece la norma fundamental, pues la naturaleza jurídica se respalda precisamente en las normas de la Constitución del Ecuador y no que la vigencia jurídica de la ley dependa de la interpretación de los contribuyentes. Que el Art. 72 establece estrictamente que la devolución del IVA pagado en adquisición de bienes es cuando haya incurrido en gastos para efectos de la fabricación y comercialización de los bienes exportados, no incluye en aquellos casos que se relacionan los valores con la comercialización u otros conceptos parecidos, por lo que se denota claramente la actuación de la Administración en absoluta concordancia con los preceptos legales y reglamentarios vigentes, por tanto la resolución impugnada es conforme a derecho. Por tanto, la normativa únicamente se referiría a la adquisición empleada a la fabricación y comercialización de bienes exportados únicamente a los costos de producción, de tal manera que la Administración no puede devolver el IVA pagado referente a otros gastos o costos incurridos que la Ley no lo permita. Que en la legislación ecuatoriana coexisten dos figuras jurídicas distintas: 1) Uso del crédito tributario; y 2) Devolución del IVA a los exportadores. **f)** Que en relación a la aseveración de la parte actora que las facturas rechazadas pertenecen a un costo necesario para la fabricación y comercialización del bien, la parte demandada expone lo siguiente: Que dentro del trámite administrativo se revisó uno a uno cada comprobante aportado por la parte actora, aceptando aquellos que cumplía con los requerimientos que establece la ley con la devolución del IVA y negando con los que no cumplen. Que en este caso se puede verificar un detalle de los comprobantes que no fueron admitidos al no sustentar crédito tributario por ser notas de venta según lo prescrito en el Art. 7 del Reglamento de Comprobantes de Venta y otros por ser comprobantes de venta pertenecientes al emisor de acuerdo al Art. 17, numeral 9 del Reglamento de Comprobantes de Venta, asimismo facturas que han sido alteradas en su contenido en referencia a su contenido original. **g)** Que conforme al Art. 19 de la Ley de Casación es deber del juzgador de instancia interpretar y aplicar la ley, al tenor de lo que aparezca en tales fallos, ya que los mismos son vinculantes para tales efectos. **h)** Que se tenga presente el Art. 276 del Código Tributario. Que de lo anteriormente manifestado se colige que la Administración devolvió al contribuyente de los valores que tenía derecho,

más es imposible que la Administración pueda devolver valores que se adjunten en comprobantes que no cumplan con la ley. -----

**4.3.-** Trabada en esta forma la litis, el actor dentro del término probatorio solicitó: **a)** Que se tenga como prueba a favor de su representada, todo en cuantos autos, le fuere favorable, en especial los fundamentos de hecho y de derecho constantes en el libelo. **b)** Que se tenga por impugnado redargüido de falso y objetado en su legitimidad todo en cuanto le fuere desfavorable, en especial los fundamentos de hecho y derecho vertidos por el demandado. **c)** Que se tenga como prueba a su favor lo que establece el Art. 76, numeral 1 y 7 literal I) de la Constitución Política del Ecuador. **d)** Que en virtud del Art. 245 del Código Tributario se sirva solicitar a la Administración Tributaria la entrega de la documentación que sirvió de antecedente a la resolución materia de impugnación. **e)** Que se tenga como prueba a su favor lo que establece el Art. 72 de la Ley de Régimen Tributario. **f)** Que se tenga como prueba a su favor lo que establece el Art. 81 Código Tributario. **g)** Que se tenga como prueba a su favor el Art. 13 del Código Tributario. **h)** Que se tenga como prueba a su favor el Art. 115 del Código de Procedimiento Civil. **i)** Se solicite que se realice una diligencia de exhibición de documentos en el despacho de la Secretaria de la Sala, en la que se deberán exhibir los documentos que son materia del proceso para su respectiva revisión y análisis.-----

**4.4.-** Por su parte la Administración Tributaria dentro del término probatorio solicitó: **a)** Que se reproduzca a su favor todo cuanto de autos le fuere favorable, en especial la contestación a la demanda; y que se tenga por redargüido de falso lo aseverado por la parte actora en su demanda, en cuanto fuere contrario a los intereses de la parte demandada. **b)** Que se reproduzca y se tenga como prueba a su favor la Resolución N° 109012010RDEV032474 emitida por el Director Regional del Servicio de Rentas Internas Litoral del Sur. **c)** Que se reproduzca y que se tenga como prueba a su favor el literal b) del numeral 4 del Art. 63 de la Ley de Régimen Tributario Interno y los Arts. 57 y 72 del mismo cuerpo legal. **d)** Que se reproduzca y que se tenga como prueba a su favor el Art. 159 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de régimen Tributario Interno. **e)** Que se reproduzca y que se tenga como prueba a su favor lo dispuesto en el Art. 258 de la Codificación del Código Tributario. **f)** Que se tenga como prueba a su favor la jurisprudencia tributaria que establece que al contribuyente le corresponde la carga de la prueba y la no aportación de las mismas dentro del periodo correspondiente, lo que

conduce indefectiblemente al juzgador a no conceder como válida la pretensión del actor y está obligado a negar la solicitud incoada por el mismo; que se tenga en consideración las siguientes sentencias obligatorias: 1) 29-II-2000 (Expediente N° 19-2000, R.O. 49,3-IV-2000); y 2) 14-III-2006 (Resolución N° 61-06, R.O. 338, 21-VIII-2006). **g)** Que se tenga por impugnado todas las pruebas presentadas por la otra parte. -----

**4.5.-** Conforme lo dispuesto en el Art. 270 del Código Tributario, el cual ordena que los medios de prueba que se pueden hacer uso en esta clase de juicios serán los mismos que establece el Código de Procedimiento Civil, se debe tener en consideración lo dispuesto en el Art. 113 del mencionado cuerpo legal, el cual establece la obligación del actor de probar los hechos que ha propuesto afirmativamente en la demanda, así como el Art. 114 ibídem que ordena la obligación de las partes de probar los hechos que se alega, así mismo se debe considerar lo previsto en los Arts. 116 y 121 ibídem. -----

**4.6.-** Del análisis de las tablas procesales, tenemos que la empresa REYBANPAC C.A. impugna la Resolución N° 109012010RDEV032474 de fecha 17 de diciembre de 2010, en la parte que no es favorable a su petición, es decir en la negativa del Servicio de Rentas Internas de devolver el valor de USD\$ 29.936,91 correspondiente al impuesto al valor agregado del mes de mayo del año 2010. Conforme lo señalado en el libelo de la empresa REYBANPAC C.A., ésta impugna exclusivamente aquellas facturas que no han sido consideradas como parte del costo de producción (fojas 18 del proceso de instancia). Por su parte, el Servicio de Rentas Internas, a través de su representante, se opone a la pretensión del actor respecto de las facturas indicadas anteriormente; por lo que la traba de la litis se da en determinar si es que la empresa REYBANPAC C.A., tiene derecho a que le sea reconocido el valor de USD\$ 29.936,91, correspondiente al impuesto al valor agregado del mes de mayo de 2010. Para resolver el problema descrito se deben realizar las siguientes consideraciones: **4.6.1.-** De fojas 4 a 16 del expediente de instancia se encuentra la Resolución N° 109012010RDEV032474 que es objeto de impugnación en el presente juicio, así tenemos que a fojas 8 vta. consta el punto 14.1 denominado COMPROBANTES DE COMPRAS CON IVA, NO CONSIDERADOS EN LA LIQUIDACIÓN y en el que consta un cuadro con los comprobantes de venta que no han sido reconocidos por el Servicio de Rentas Internas en virtud de los siguientes motivos: "NCP: No Costo de Producción" y "AF-NCP: Activo Fijo No Costo de Producción". En el numeral 14 de la Resolución impugnada se señala por parte de la Autoridad Demandada que los motivos de

negación de los comprobantes de venta se amparan en lo previsto en el Art. 159 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, el cual prescribe lo siguiente: *"Art. 159.- Devolución del impuesto al valor agregado a exportadores de bienes.- Para que los exportadores de bienes obtengan la devolución del Impuesto al Valor Agregado pagado, y retenido en los casos previstos en la Ley de Régimen Tributario Interno y este reglamento, en la importación o adquisición local de bienes, materias primas, insumos, servicios y activos fijos, empleados en la fabricación y comercialización de bienes que se exporten, que no haya sido utilizado como crédito tributario o que no haya sido reembolsado de cualquier forma, deberán estar inscritos previamente en el Registro Único de Contribuyentes. El Servicio de Rentas Internas podrá verificar y actualizar en cualquier momento, la calidad de exportador de un contribuyente de acuerdo con la información disponible en sus bases de datos y demás información con la que se cuente. Una vez realizada la exportación y presentada la declaración y los anexos en los medios, forma y contenido que defina el Servicio de Rentas Internas, podrán presentar la solicitud a la que acompañarán copias certificadas de los comprobantes de venta que sustentan crédito tributario y que correspondan a las adquisiciones relacionadas a la fabricación y comercialización de bienes que se exporten y demás documentos o información que el Servicio de Rentas Internas requiera para verificar el derecho a la devolución. Para el caso de activos fijos, incluido intangibles, el IVA a devolver se calculará con base en la depreciación o amortización correspondiente al periodo solicitado, de conformidad con los porcentajes previstos en este reglamento. El valor que se devuelva por concepto de IVA a los exportadores en un período, no podrá exceder del 12% del valor FOB de las exportaciones efectuadas en ese período. El saldo al que tenga derecho y que no haya sido objeto de devolución, será recuperado por el exportador en base a exportaciones futuras."* (lo subrayado es de la Sala), en concordancia con esta norma reglamentaria, el Art. 72 de la Ley de Régimen Tributario Interno vigente para el mes de mayo del año 2010 señalaba lo siguiente: *Art. 72.- IVA pagado en actividades de exportación.- Las personas naturales y las sociedades que hubiesen pagado el impuesto al valor agregado en las adquisiciones locales o importaciones de bienes que se exporten, así como aquellos bienes, materias primas, insumos, servicios y activos fijos empleados en la fabricación y comercialización de bienes que se exporten, tienen derecho a que ese impuesto les sea reintegrado, sin intereses, en un tiempo no mayor a noventa (90) días, a través de la emisión de la*

*respectiva nota de crédito, cheque u otro medio de pago.*”, es decir, de las normas citadas se desprende que los exportadores que hayan importado o adquirido localmente bienes, materias primas, insumos, servicios y activos fijos, que hayan sido utilizados en la fabricación y comercialización de bienes que posteriormente se exporten, tienen derecho a solicitar la devolución del impuesto al valor agregado que pagaron en dichas adquisiciones. La controversia gira entorno a los valores negados por la Administración Tributaria, en virtud del concepto del comprobante de venta puesto a su consideración, así tenemos que la empresa actora en su demanda sostiene que los valores no reconocidos corresponden a facturas que sí pertenecerían al costo de producción, puesto que serían valores que pertenecen a un costo o bien necesario para fabricar el producto que se va a comercializar; así mismo sostiene que otro grupo de facturas rechazadas corresponden al costo y gasto que necesariamente se debe incurrir para “poner en venta” el producto. Conviene entonces referirnos a los informes periciales presentados en la instancia, así tenemos que a fojas 1144 consta el informe pericial presentado por el Ing. Carlos Moyano Ormaza, que en su respuesta a la pregunta N° 1 del pliego de preguntas consolidado presentado por las partes señala lo siguiente: *“No existe NORMA ECUATORIANA DE CONTABILIDAD alguna que me permita aseverar de manera puntual o taxativa qué agregados (compra de bien o servicio gravado con IVA 12%) deben o pueden ser considerados como soporte del Costo de Producción de los productos agrícolas a ser exportados, esta aclaración a fin de quedar claros que cualquier aseveración de mi parte al respecto se torna subjetiva y ambigua, es un término muy extenso, para ello debe imperar siempre el criterio de que toda la actividad que desarrolla la empresa está orientada a la producción. Por otro lado es necesario recalcar, que todas las facturas que conforman el crédito tributario, pertenecen a costos y gastos que se incurren en las haciendas y en las oficinas administrativas para producir el banano a exportarse, mientras que otra parte de los costos y gastos pertenecen a la comercialización, es decir poner a la venta dicho producto, tal como lo señala el Art. 72 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno...”,* por otro lado, a fojas 101 del proceso consta el informe pericial presentado por el Ing. Com. Fabián Segovia Viteri, que al dar contestación a la pregunta N° 1 del pliego presentado por la empresa actora manifiesta que: *“Primero debemos empezar defendiendo el concepto de producción o fabricación, para lo cual tomamos el que nos presenta el Diccionario contable O. Greco Valleta Ediciones. Costo de Fabricación. Se debe evaluar siempre con el volumen de mercaderías*

producidas. Es el incurrido en la producción de bienes, es decir, en la creación de productos nuevos o diferentes de los materiales con que se produjeron y hasta el momento en que tales productos estén para su venta. Costo de Producción. Valor del conjunto de bienes y esfuerzos, en se han incurridos (sic) se va a incurrir, que deben consumir los centros fabriles para obtener un producto terminado en condiciones de ser entregado al sector comercial, Costo Adquisición o Producción. Costo de Adquisición: Cantidad, medida en términos monetarios, que la empresa paga o asume el compromiso de pagar como contraprestación a su cargo por bienes, derechos o servicios adquirido. El costo de un bien es el necesario para ponerlo en condiciones de ser vendido o utilizado, según corresponda en función de su destino. Por lo tanto incluye la porción asignable de los costos de los servicios externos e internos necesarios para ello (por ejemplo, fletes, seguros, costos de la función de compras, costos del sector producción), además de los materiales e insumos directos e indirectos requeridos para su elaboración o preparación o montaje. Las asignaciones de los costos indirectos deben practicarse sobre bases razonables que consideren la naturaleza del servicio adquirido o producido y la forma en que sus costos se han generado. A fin de ser gráficos en los conceptos, la ciencia contable en lo referente a costos establece como integrantes. A fin de ser gráficos en los conceptos, la ciencia contable en lo referente a costos establece como integrantes dentro del "Estado de Costos de Producción" los siguientes elementos: 1. Materia Prima Directa. 2. Mano de Obra Directa. 3. Costos Indirectos de Fabricación. Debemos entender que la materia prima y la mano de obra directa son rubros que se han utilizado en el proceso productivo; en cambio los costos indirectos de fabricación están compuestos por diferentes conceptos pero su aplicación al costo es de dificultosa utilización. Como podemos observar todos los rubros integrantes del costo se encuentran directamente vinculados a la fase productiva es decir al producto en sí. Así mismo en las Normas Ecuatorianas de Contabilidad (NEC: Marco Conceptual) se indica lo siguiente: **81. Costos de producción y de prestación de servicios.**- Estos costos incluyen: El valor de los activos que se consumen totalmente durante el período del proceso de producción y de prestación de servicios. La distribución sistemática y racional del costo de los activos parcialmente consumidos durante el proceso de producción o de prestación de servicios. **82. Medición del costo de producción y de prestación de servicios.**- El costo de producción de artículos y de prestación de servicios se mide de acuerdo con el valor registrado de los activos usados directa e indirectamente.

**83. Costo de los productos y servicios.-** Los costos de producción y de servicios incluyen costos directos e indirectos. Los costos de producir artículos y prestar servicios, durante un período y que no son asignados a los mismos, son cargados a gastos durante ese período. Ejemplo, carga fabril subaplicada. **84. Medición de los costos de productos y servicios.-** Se miden mediante la suma de los costos productivos de manufactura y prestación de servicios que se asignan a las unidades de productos o servicios de manera sistemática y racional. En el ANEXO 1 se detallan los comprobantes de venta no aceptados por la Administración, en donde se incluye el concepto de su erogación y cuyo monto asciende a US\$ 922,849.68. Ninguno de los rubros constituidos en el detalle que se anexa se puede considerar como Costo de Fabricación, ya que no se encuentran directa ni indirectamente relacionados con el costo. Así mismo estableceremos el concepto de Gasto de Administración, para lo cual tomamos el que nos presenta el Diccionario contable O. Greco Valleta Ediciones, el cual indica que: GASTOS DE ADMINISTRACIÓN. Comprende los gastos realizados por el ente en razón de sus actividades pero que no son atribuibles a las funciones de compra, producción, comercialización y financiamiento de bienes o servicios. Los valores establecidos en el ANEXO 1 se encasillan en este concepto., de las dos respuestas que han dado los señores peritos posesionados en el caso de estudio, es evidente que el dado por el Ing. Com. Fabián Segovia Viteri es amplio y aborda todos los requerimientos efectuados por las partes, los conceptos contables que se aplican a los costos de producción ya los gastos de administración, el estudio de las normas técnicas a ser aplicadas a cada uno de los proceso contables dadas las circunstancias del caso y el análisis de cada uno de los comprobantes para ser catalogados o no dentro del proceso de producción o de comercialización, por ello considerando lo previsto en el Art. 270 del Código Tributario y Art. 115 del Código de Procedimiento Civil, esta Sala considera pertinente analizar el indicado informe pericial. Como señalamos de la respuesta del perito Segovia, se tienen los conceptos de costo de fabricación, costo de producción y costo de adquisición; así tenemos que el Costo de Fabricación es según el Diccionario contable O. Greco Valleta Ediciones: "el incurrido en la producción de bienes, es decir, en la creación de productos nuevos o diferentes de los materiales con que se produjeron y hasta el momento en que tales productos estén para su venta", es decir, todo aquel elemento que tenga por objeto "crear" productos nuevos debe ser considerado como un costo de fabricación. Así mismo, vale referirse al concepto de Costo de Comercialización, y que



según el Diccionario de Contabilidad y Sistemas de Información, comercializar se entiende como: *"Acción de convertir algo en un objeto comerciable mediante la implementación de procedimientos ágiles y adecuados de producción, envasamiento, presentación al público para que pueda adquirirlo. Planificación y promoción de ventas de artículos."* (Gustavo Alfonso Cárdenas Cutiño, Marco Tulio Daza Ramírez, UNIVERSIDAD DE GUADALAJARA, CENTRO UNIVERSITARIO DE CIENCIAS ECONÓMICO ADMINISTRATIVAS), es decir, dentro de la comercialización se encuentran todos los recursos en los que el fabricante incurre para que su producto sea adquirido en el mercado. De allí que según el Art. 72 de la Ley de Régimen Tributario Interno, aquellos elementos que son considerados dentro de la fabricación y comercialización de bienes que se exporten y que tienen derecho a devolución del impuesto al valor agregado son los bienes, materias primas, insumos, servicios y activos fijos. Respecto a los elementos señalados anteriormente, cabe señalar que el perito Fabián Segovia ha adjuntado en el ANEXO 1 de su informe un detalle de los comprobantes de venta rechazados por la Administración Tributaria con el concepto de tales facturas (fojas 81 vta. a 100 vta.); así se puede advertir que los comprobantes de venta rechazados corresponden a conceptos tales como: "Gasto por consumo telefónico – Factura 7044419 – CONECEL (fojas 81 vta.); "Gasto por compra de saborizante – Factura 6743 – GESTICORP S.A. (fojas 81 vta.); "Gasto por compra de envase para yogurt – Factura 52688 – TECNOPLAST DEL ECUADOR CIA. LTDA. (fojas 82); "Gasto por servicio de copiado – Factura 39524 – COPIADORA ECUATORIANA CIA. LTDA. ECUACOPIA (fojas 85); "Gasto por compra de tarjetas ilimitadas – Factura 2459 – CORPORACIÓN EL ROSADO (fojas 91); "Gasto judicial – Factura 981 – MORÁN ZURITA NÉSTOR OSWALDO (fojas 93); "Gasto por emisión de boletos – 10051 – BM TOURS S.A. BMTOURS (fojas 97); "Gasto por emisión de tickets – Factura 79884 – AGENMIL LA MONEDA AGENCIAS DE VIAJE S.A. (fojas 100)". Como se puede evidenciar los conceptos de las facturas no guardan relación con costos de producción o comercialización, es decir, tales gastos no pueden ser considerados dentro del proceso para la exportación de la fruta, por lo que no se cumple el presupuesto establecido en el Art. 72 de la Ley de Régimen Tributario Interno para la devolución del impuesto al valor agregado. Así mismo, es pertinente señalar que no existe prueba alguna en la que REYBANPAC C.A. haya demostrado que en todo caso, los conceptos por los cuales se rechazaron las facturas por parte del Servicio de Rentas Internas, deban ser consideradas dentro del costo de fabricación o de comercialización de





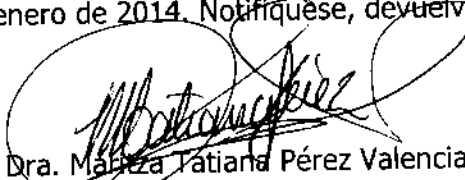
**RECURSO DE CASACIÓN**

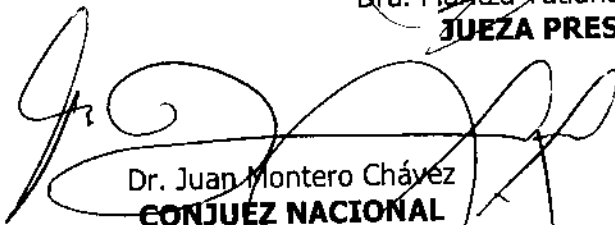
**N° 388-2012**

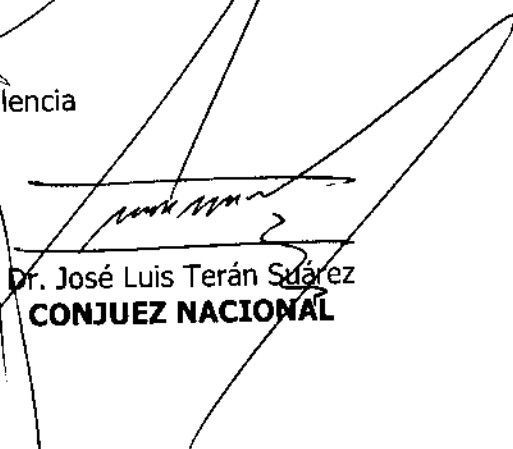
la fruta que se exporta. Respecto a los escritos de prueba presentados por las partes, la Sala considera necesario señalar que en los mismos se reproducen normas legales que no hacen prueba en juicio, por ello es que se han valorado únicamente los informes periciales presentados por el Ing. Carlos Moyano Ormazá y por el Ing. Com. Fabián Segovia Viteri. En virtud de las consideraciones expuestas, es evidente que la empresa actora no ha desvanecido las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad de la Resolución No. 109012010RDEV032474 conforme lo ordena el artículo 258 y 259 del Código Tributario.-----

**V.- DECISIÓN**

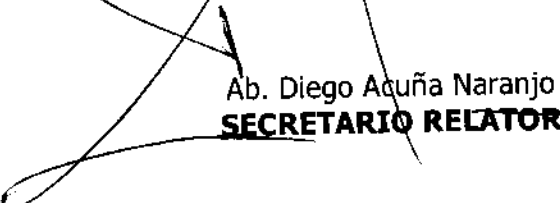
En mérito de las consideraciones expuestas, esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario **ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA** rechaza la demanda presentada por el representante legal de la compañía REYBANPAC C.A., de acuerdo al análisis realizado en el 4.6.1. de este fallo. Sin costas. Actúa el Dr. Diego Acuña Naranjo como Secretario Relator de conformidad con el oficio N° 03-P-SCT-2014 de 8 de enero de 2014. Notifíquese, devuélvase y publíquese.-----

  
Dra. Mónica Tatiana Pérez Valencia  
**JUEZA PRESIDENTA**

  
Dr. Juan Montero Chávez  
**CONJUEZ NACIONAL**

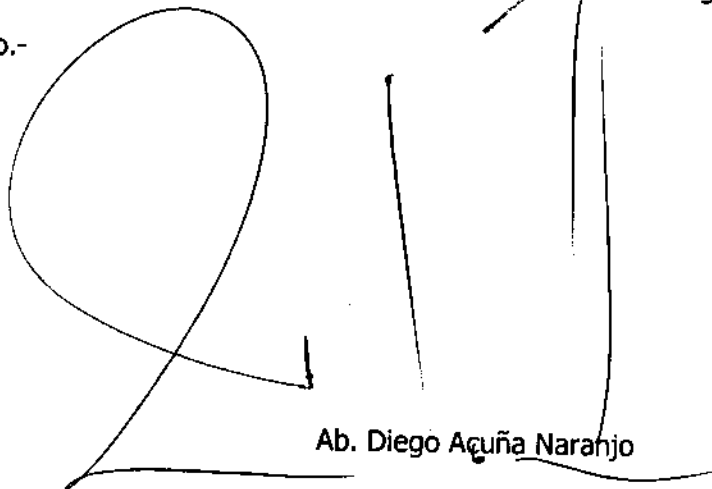
  
Dr. José Luis Terán Suárez  
**CONJUEZ NACIONAL**

**Certifico:**

  
Ab. Diego Acuña Naranjo  
**SECRETARIO RELATOR**

En Quito, a veintiuno de julio de dos mil catorce, a partir de las quince horas, mediante boletas judiciales notifico con la Sentencia que antecede a la Compañía REYBANPAC, REY BANANO DEL PACÍFICO C.A., en el casilla judicial No. 2645 de la Dra. Marcela Rodríguez Rodríguez y otros; y, al DIRECTOR REGIONAL DEL LITORAL SUR DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS, en la casilla judicial No. 568 del Ab. Diego Cabezas Klaere y otros.-

Certifico.-

A large, stylized handwritten signature in black ink, consisting of a large loop on the left and several vertical strokes on the right.

Ab. Diego Açuña Narahjo

**SECRETARIO RELATOR**