

**RECURSO DE CASACIÓN**

**Nº43-2012**

**CORTE NACIONAL DE JUSTICIA DEL ECUADOR**

**SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO**

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

**ACTOR:** SR. BYRON ENRIQUE ERAZO VARGAS

**DEMANDADO:** DIRECTOR REGIONAL LITORAL SUR DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS

**(RECORRENTE)**

Quito, 05 de marzo de 2014. Las 09h05.-----

**VISTOS:** La jueza abajo firmante conoce del presente juicio, conforme la Resolución Nº 004-2012 de 25 de enero de 2012, emitida por el Consejo de la Judicatura y por la Resolución de Conformación de Salas Nº 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. Intervienen también en la presente causa los doctores Juan Montero Chávez y José Luis Terán Suárez de conformidad con los oficios Nºs 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 acuerdo con el Art. 2 literal c) de la Resolución Nº 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.-----

**I.- ANTECEDENTES**

**1.1.-** El Eco. Juan Miguel Avilés Murillo, en calidad de Director Regional Litoral Sur del Servicio de Rentas Internas, interpone recurso de casación en contra de la sentencia de 28 de noviembre de 2011 a las 12h00, expedida por la Cuarta Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal Nº 2, con sede en la ciudad de Guayaquil, dentro del juicio de Impugnación Nº 2009-0020.-----

**1.2.-** El recurrente, fundamenta su recurso en las causales primera, tercera, cuarta y quinta del Art. 3 de la Ley de Casación. Indica que las normas de derecho infringidas son: Art. 76 numeral 7 literal I) de la Constitución de la República; Art. 274 del Código Procedimiento Civil; y el Art. 17 del Código Tributario; sin embargo fundamenta el recurso únicamente respecto a las causales quinta, cuarta y primera. En cuanto a la **causal quinta** el recurrente indica que la sentencia adolece de falta de motivación conforme lo establece el Art. 76, numeral 7, literal I) de la Constitución de la República que dispone que no habrá motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en los que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho, en concordancia con lo que establece el Art. 274 del Código de Procedimiento Civil. Sobre la **causal cuarta**, se manifiesta que la sentencia emitida por el Tribunal no habla sobre la glosa más importante de la resolución impugnada por el actor, la cual establece los "gastos respecto de los cuales no se pudo verificar su real existencia", es decir que la Sala se olvidó la revisión de los argumentos planteados en el juicio y que al no comprobarse las transacciones en base al Art. 17 Código Tributario, se demuestra que la Sala omitió el análisis de esta glosa. Finalmente en relación a la **causal primera** señala que se inaplicó el del Art. 17 del Código Tributario, el cual se refiere a la calificación del hecho generador, desatendiendo los hechos confirmados por la Administración Tributaria en la Resolución 109012009RREC001762, esto es que a algunos proveedores a los que el contribuyente alegó haberle efectuado adquisiciones se encontraban omisos en declaraciones, no ubicados, presentaron su Registro Único de Contribuyentes con actividades económicas que difieren de los conceptos que constan en las facturas del gasto supuestamente realizado, por lo que se revela que el Tribunal no analiza los indicios de las transacciones del contribuyente. Solicita se case la sentencia.-----

**1.3.-** Mediante auto de admisión de 16 de mayo de 2012 a las 16h58 la Conjuenza y Conjuences de la Sala de lo Contencioso Tributario admiten el recurso planteado. -----

**1.4.-** Admitido el recurso de casación, la parte actora no ha formulado su contestación. Pedidos los autos para resolver, se considera.-----

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

**RECURSO DE CASACIÓN**

**N° 43-2012**

**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)** ¿En la sentencia de instancia, se configura la causal quinta del Art. 3 de la Ley de Casación al supuestamente existir falta de motivación de la misma?-----
- B)** ¿La sentencia del Tribunal A quo, incurre en la causal cuarta del Art. 3 de la Ley de Casación por supuestamente no haberse pronunciado el Tribunal sobre la glosa los gastos respecto de los cuales no se pudo verificar su real existencia?-----
- C)** ¿El fallo de instancia incurre en la causal primera del Art. 3 de la Ley de Casación. Al supuestamente existir falta de aplicación del Art. 17 del Código Tributario, en relación a la calificación del hecho generador?-----

**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. p. 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 artículo 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)** El Art. 130, numeral 4 del Código Orgánico de la Función Judicial establece: *"Art. 130.- FACULTADES JURISDICCIONALES DE LAS JUEZAS Y JUECES.- Es facultad esencial de las juezas y jueces ejercer las atribuciones jurisdiccionales de acuerdo con la Constitución, los instrumentos internacionales de derechos humanos y las leyes; por lo tanto deben:... 4. Motivar debidamente sus resoluciones. 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. Las resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados serán nulos;...*" **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 que en un Estado constitucional de derechos y justicia la función más importante de las juezas y jueces, está encaminada a garantizar los*



### RECURSO DE CASACIÓN

N° 43-2012

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 la 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 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; pronunciamiento sobre las pruebas aportadas, e informes periciales sin que se especifique cual es la normativa aplicable al caso. Todas estas aseveraciones, no se encuadran dentro de lo que ordena las normas jurídicas relacionadas con la motivación, ya que no se determinan con exactitud en el edicto, las normas aplicables en relación a la liquidación de pago por diferencias en declaraciones por concepto de Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2004. El hecho de reproducir las aseveraciones de las partes 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 1) de la Constitución de la República adolece de nulidad, al no cumplir con la exigencia 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 de los otros problemas jurídicos planteados 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.-----

**SENTENCIA DE MÉRITO**

**1.1.** El Sr. Byron Enrique Erazo Vargas, manifiesta en su demanda: **a)** Que con fecha 27 de septiembre de 2007 presentó un reclamo dirigido al Señor Director Regional del Servicio de Rentas Internas que contenía su reclamo para dar la baja a la Liquidación de pago por diferencias en declaraciones N° RLS-GTRLP2007-00271, de fecha 31 de agosto del 2007. **b)** Que la Resolución N° 109012009RREC001762 que niega el reclamo administrativo no fundamenta ni explica nada y que la Administración Tributaria en su procedimiento no dio cumplimiento a lo prescrito en los Arts. 72, 10, 69, 81, 103, 133 y 128 del Código Tributario. **c)** Que la Administración Tributaria no tomó en cuenta los fundamentos de derecho y las pruebas de descargo presentadas en anexos. **d)** Que la Administración Tributaria no se ha regido a lo dispuesto en el Art. 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno, pues en aquel enunciado no condiciona "la deducibilidad del gasto a la emisión de comprobante alguno, siendo la única condición que los gastos sean imputables al ingreso", sino que la Administración se ha regido bajo el Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, para lo cual el contribuyente alude que no se está aplicando el Art. 119 de la Constitución de la República del Ecuador: él explica que se debe aplicar estrictamente lo que manda la Ley y no una norma jurídica de distinta categoría, de la misma manera el Código Tributario en su Art. 7 menciona que un reglamento no puede contrariar lo previsto en la Ley. **e)** Que la Auditoría de la Determinación Complementaria N° RLS-RECADCC09-00008, se basa exclusivamente solo en el Reglamento de Facturación, lo cual no debió haber sido así, pues se ha omitido en el análisis el Código Tributario y la Ley de Régimen Tributario. **f)** El actor indica en cuanto a la Determinación Complementaria N° RLS-RECADCC09-00008 que la diferencia de los ingresos del año 2004 de USD \$195.543,36 se debe a que son anticipos de obra; y que se terminaron en el año siguiente es decir en el año 2005 y que su caso se registra en el sistema de obra terminada por lo cual sería injusto considerar como ingreso dentro de un ejercicio económico el costo reflejado de otro ejercicio económico. **g)** Que en el caso de la diferencia de USD\$26.165,92 por gastos soportados en comprobantes que no cumplen los requisitos establecidos en el Reglamento de Comprobantes de Venta y Retención, indica que el 90% de las facturas identifican al cliente de la factura y lo que falta en estos casos es el RUC del adquirente, por lo que al momento de verificar si se identifica al cliente no se



RECURSO DE CASACIÓN

N° 43-2012

debería considerar como un gasto no deducible ya que es una falta reglamentaria ya que de acuerdo al Art. 192 de la Constitución no se sacrificará la justicia por la sola omisión de solemnidades. **h)** Que la justificación de la diferencia de USD \$853.848,33 se ha respaldado adjuntando las debidas copias de las facturas, todo de acuerdo al Reglamento de Facturación y retenciones, al entender del actor estos hechos son presumidos de buena fe y en caso contrario es obligación de la Administración Tributaria que demuestre que se ha obrado de mala fe, para que las obligaciones contraídas carezcan de validez por algún vicio de consentimiento, así lo manifiesta el Art. 722 del Código Civil **i)** La pretensión concreta del actor es que se deje sin efecto la Resolución N° 109012009RREC001762 y el Acta de Determinación Complementaria N° RLS-RECADCC09-00008.-----

**1.2.** Por su parte, la Administración Tributaria al contestar la demanda expresa: **a)** Que niega los fundamentos de hecho y de derecho planteados por la parte actora en su demanda de impugnación y señala que de acuerdo al Art. 273 del Código Tributario es obligación del actor probar los hechos que ha propuesto afirmativamente en su demanda y que ha negado expresamente la autoridad demandada. **b)** Señala que el actor pretende confundir que la Administración Tributaria mezcla facultades de determinación, recaudación y resolución al emitir la resolución N° 109012009RREC001762, pues el actor afirma que no se ha considerado los Arts. 72 y 6 del Código Tributario y de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria respectivamente, las cuales se refieren al proceso administrativo y a la determinación del tributo. A lo antes mencionado expresa la Administración Tributaria que considera que esta aseveración carece de validez, pues el procedimiento para realizar auditorías complementarias se encuentra plenamente previsto en la norma y pretende detener el proceso de revisión en los casos de reclamos e iniciar una revisión paralela que permita esclarecer los hechos suscitados y determinar el correspondiente impuesto a pagar. **c)** Argumentaba que cuando el actor menciona que "la Administración Tributaria condiciona la deducibilidad del gasto por no efectuar la retención y por cumplir con los requisitos de la norma tributaria vigente, estableciendo estas características como únicas para imputar rubros al ingreso, sin considerar que el hecho económico debe primar sobre la formalidad", significa que no ha revisado apropiadamente los motivos por los cuales los costos y gastos son NO DEDUCIBLES, por lo que se procede a señalar cuales son los rubros que no se han considerado como costos y gastos: Gastos soportados por comprobantes de venta que no cumplen los requisitos establecidos, gastos



que no se han presentado documentación y gastos que no se pudieron verificar su real existencia. **d)** Por medio de la información de la Administración Tributaria adquirida por los sistemas informáticos, por la información recaudada a través de los cruces de información, por documentos que se solicita a terceros y por la información de las declaraciones del sujeto pasivo la Administración pudo establecer el impuesto a la renta causado por el contribuyente. **e)** Que se tenga presente el Art. 291 del código Tributario al momento de dictar sentencia.-----

**1.3.** Trabada en esta forma la litis, el actor dentro del término probatorio solicitó: **a)** Que se tenga a su favor todo en cuanto autos le fuere favorable, en especial el escrito de la demanda, y que redarguya de falsa la contestación a la demanda propuesta por la Administración Tributaria, y rechaza todas las pruebas que fuere a presentar la parte contraria. **b)** Que se oficie al Servicio de Rentas Internas para que remita copia del expediente administrativo, que sirvió de base para la emisión de la resolución N° 109012009RREC001762, y el Acta de Determinación Complementaria N° RLS-RECADCC09-00008 emitida el 20 de febrero del 2009 por el Director Regional del Servicio de Rentas Internas Litoral Sur. **c)** Que se tenga como prueba a su favor el contenido de los Arts. 10 y 28 de la Ley de Régimen Tributario Interno. **d)** Que se tome en cuenta lo dispuesto en el Art. 7 del Código Tributario. **e)** Que se tenga como prueba a su favor lo que establece el capítulo II, Art. 8 y Art. 1 del Reglamento de Comprobantes de Ventas y Retención, publicado en el Registro Oficial N° 679 del 8 de octubre del 2002. **f)** Que se tome en cuenta lo previsto en el Art. 92 del Código Tributario que indica los presupuestos para el inicio de la determinación presuntiva así como el contenido del Art. 23 de la Ley de Régimen Tributario Interno. **g)** Que se señale fecha y hora para la realización de la diligencia contable, para efectos de demostrar que las consideraciones expuestas en el procedimiento administrativo no se ajustan a la realidad impositiva de su representada.-----

**1.4.** Por su parte la Administración Tributaria dentro del término probatorio solicitó: **a)** Que se tenga como prueba a favor de su representada, todo cuanto de autos le fuere favorable, en especial la contestación de la demanda. **b)** Que se tenga como prueba a favor de su representada el Art. 117 del Código de Procedimiento Civil, en concordancia con el Art. 258 del Código Tributario. **c)** Que se tenga como prueba de su representada la Resolución N° 109012009RREC001762 y el acta de Determinación Complementaria N° RLS-RECADCC09-00008 emitida el 20 de febrero del 2009 por el Director Regional del



**RECURSO DE CASACIÓN****N° 43-2012**

Servicio de Rentas Internas Litoral Sur. **d)** Que se tenga como prueba a su favor el hecho de que la Resolución hoy impugnada cumple con lo que establece la Constitución en relación de la motivación de deben tener los Actos Administrativos.-----

**1.5.-** Para iniciar con el análisis debemos indicar lo siguiente: **A)** Dentro del término de prueba se actuaron las peticiones de las partes que constan de autos; se realizó la respectiva diligencia contable la que consta a fojas 130 del proceso, así como se presentó el informe pericial del perito insinuado por la parte demanda que aparece de fojas 1985 a 1996 y el informe pericial del perito insinuado por la parte actora que consta de fojas 348 a 351 con sus anexos que constan de fojas 120 a 347 del proceso. **B)** Una vez que se ha estudiado el proceso, esta Sala advierte que: **B.1)** El contribuyente con los argumentos que obran de su demanda solicita que se deje sin efecto la Resolución N° 109012009RREC001762 y el Acta de Determinación Complementaria N° RLS-RECADCC09-00008 emitida el 20 de febrero de 2009 por el Director Regional del Servicio de Rentas Internas Litoral Sur. **B.2)** Respecto a la alegación de que la Resolución impugnada no fundamenta ni explica nada y que la Administración Tributaria al emitir la Resolución en su procedimiento no dio cumplimiento a lo prescrito en los Arts. 10, 69, 72, 81, 103, 133 y 128 del Código Tributario, procedemos a indicar que al ser la motivación una garantía básica del debido proceso y al inobservarse esta disposición acarrearía la nulidad de cualquier tipo de resolución o acto dictado por los órganos respectivos. Sobre el caso que nos ocupa es importante identificar los requisitos sustanciales de los actos administrativos que corresponden a: subjetivos en relación a la competencia del titular, objetivos en cuanto al presupuesto de hecho, contenido, objeto, causa, motivo y fin y, formales respecto al procedimiento forma y motivación; conforme el Art. 20 del Reglamento General de la Ley de Modernización del Estado se establece: "*Art. 20.-De conformidad con el artículo 38 de la Ley de Modernización los actos que emanen de un órgano del Estado y que no se encuentren debidamente motivados se considerarán como actos violatorios de ley. La motivación de una decisión, resolución o fallo debe comprender tanto los antecedentes o presupuestos de hecho y las razones jurídicas que la determinaron. Tanto los unos como los otros deberán constar en el documento u oficio en que se materialice la decisión de manera que los interesados los puedan conocer directamente.*". El Art. 1031 numeral 2 del Código Tributario vigente a la época disponía: "*Deberes sustanciales.- Son deberes sustanciales de la administración tributaria:... 2. Expedir los actos determinativos*

*de obligación tributaria, debidamente motivados, con expresión de la documentación que los respalde, y consignar por escrito los resultados favorables o desfavorables de las verificaciones que realice;...*". El Tratadista Roberto Dromi en su libro Derecho Administrativo, 11 Edición 2006, pág 377 indica: "*En principio, todo acto administrativo debe ser motivado. La falta de motivación implica no sólo vicio de forma, sino también, y principalmente, vicio de arbitrariedad...*". **B.3)** Se ha procedido con el análisis de la Resolución impugnada y se determina que la misma cumple con los requisitos formales, es decir contiene la parte expositiva, considerativa y resolutive y ha observado la normativa aplicable al caso, fundamentando los motivos de la Resolución, es decir el acto administrativo determinó los hechos, es decir las diferencias detectadas en las declaraciones del impuesto a la renta del contribuyente señor Byron Erazo, lo cual fue sustentado con los cruces de información e información proporcionada por terceros, fundamentando la decisión en la normativa aplicable al caso que se observa de la página 28 a la página 35 del acto administrativo, por lo tanto esta Sala considera que la Resolución impugnada sí se encuentra debidamente motivada. **B.4)** Es importante indicar que la normativa aplicable al presente caso corresponde al Art. 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno, numeral 1 que textualmente indicaba: "*DEDUCCIONES. En general, para determinar la base imponible sujeta a este impuesto se deducirán los gastos que se efectúen para obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana que no estén exentos. En particular se aplicarán las siguientes deducciones: 1.- Los costos y gastos imputables al ingreso;...*". **B.5)** Sobre la glosa por ingresos no consignados en la declaración del Impuesto a la Renta del año 2004 por un valor de USD\$195.543,36 debemos indicar: que el Art. 29 de la Ley de Régimen Tributario Interno, aplicable al ejercicio fiscal en cuestión, a la letra señalaba: "*Art. 29.- Ingresos de las empresas de construcción.- Las empresas que obtengan ingresos provenientes de la actividad de la construcción, satisfarán el impuesto a base de los resultados que arroje la contabilidad de la empresa. Cuando las obras de construcción duren más de un año, se podrá adoptar uno de los sistemas recomendados por la técnica contable para el registro de los ingresos y costos de las obras, tales como el sistema de "obra terminada" y el sistema de "porcentaje de terminación", pero, adoptado un sistema, no podrá cambiarse a otro sino con autorización del Servicio de Rentas Internas. Cuando las empresas no lleven contabilidad o la que lleven no se ajuste a las disposiciones legales y reglamentarias, sin perjuicio de las*

**RECURSO DE CASACIÓN****N° 43-2012**

*sanciones a que hubiere lugar, se aplicará la siguiente norma: En los contratos de construcción a precios fijos, unitarios o globales, se presumirá que la base imponible es igual al 12% del total del contrato. Cuando dichos contratos tengan financiamiento, el porcentaje será del 15%. Los honorarios que perciban las personas naturales, por dirección técnica o administración, constituyen ingresos de servicios profesionales y, por lo tanto, no están sujetos a las normas de este artículo.”* **B.5.1)** Del contenido de la norma, se desprenden dos elementos, a saber: **A)** Cuando la norma habla de empresas, no se refiere exclusivamente a personas jurídicas, pues bien cabe que una persona natural, se dedique a la actividad de la construcción, sin necesidad de constituir una persona jurídica y sin necesidad de que sea profesional y **B)** Ello se deriva del requerimiento que señala la norma que cuando las empresas no lleven contabilidad o las que lleven no se ajusta a las normas legales y reglamentarias, pues la sola posibilidad de que no lleven contabilidad, implica que la norma deja abierta la opción a que sean personas naturales las que se dediquen a las actividades reguladas en el artículo en referencia, porque de conformidad con lo previsto en el Art. 20 de la Ley de Régimen Tributario Interno, quienes están obligadas a llevar contabilidad son todas las sociedades, personas jurídicas y las personas naturales, siempre que su capital de operación o ingresos superen los montos previstos en la norma reglamentaria respectiva, por lo que la norma del Art. 29 de la LRTI tolera que una empresa o una persona natural dedicada a la construcción no lleve contabilidad, lo que no le libera de la sanción por no hacerlo, porque podría estar incurso en la obligación contenida en el Art. 20 ibídem. **B.5.2)** En el presente caso, el actor sostiene en su demanda que la diferencia en los ingresos del año 2004 por un valor de USD\$ 195.543, 36 se da debido a que estos son anticipos de la obra y que realmente se terminaron en el siguiente año es decir en el 2005 y que de acuerdo a lo que establece el Art. 28 de la Ley de Régimen Tributario Interno ha utilizado el sistema de “obra terminada” por lo cual sería injusto considerarlo como ingreso dentro de un ejercicio económico y el costo esté reflejado en diferente ejercicio económico y que de acuerdo al Art. 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno si no existen costos imputables al ingreso no se debería considerar como ingreso debido a que el área de la construcción es diferente de la forma de registrar los ingresos de las demás contabilidades. **B.5.3)** Al Analizar los informes periciales sobre este punto de la controversia se observa que la perito insinuada por la parte actora expresa que esta diferencia de ingresos se ha debido a que son anticipos de

la obra y que realmente se terminaron en el año 2005 y señala que el desglose aparece en el anexo 3, mientras que el perito insinuado por la parte demandada indica que pese a los requerimientos de información, el contribuyente no presentó la información solicitada por lo que elaboró el informe en base a la información que reposaba en el Servicio de Rentas Internas. **B.5.4)** El acto administrativo impugnado establece que el 17 de julio del 2007 el contribuyente ERAZO VARGAS BYRON ENRIQUE ingresó el trámite N° 109012007028957, con el cual dio contestación a los puntos 1 y 2 de la Comunicación de Diferencias en Declaraciones o Cruces de Información N° RLS-GTRC12007-00090, donde ratificó el valor declarado en Ventas en el Formulario 102 por USD\$ 1,071,328,00 y que existe una diferencia por Anticipos no descontados de obras no terminadas en el 2004 por un valor de USD\$ 195, 543.36 lo cual contradice lo indicado por el mismo contribuyente en los trámites N° 109012006014095 del 2 de mayo del 2006 y N° 109012007017802 del 9 de mayo del 2007 por lo que la información no se considera justificativo de las diferencias notificadas. **B.5.5)** El Art. 273 del Código Tributario (hoy 258) establecía: *"Es obligación del actor probar los hechos que ha propuesto afirmativamente en la demanda y que ha negado expresamente la autoridad demandada, salvo aquellos que se presuman legalmente. Los hechos negativos deberán ser probados, cuando impliquen afirmación explícita o implícita, sobre la exención, extinción o modificación de la obligación tributaria."* **B.5.6.)** De la revisión de las constancias procesales se verifica en el anexo tres que aparece a partir de fojas 174 existe un desglose de ingresos declarados de Impuesto a la Renta del año 2004 sin ninguna firma de responsabilidad al igual que fotocopias simples de facturas de planillas de trabajos de construcción al que se refiere la perito, sin embargo estos documentos no cumplen con el requisito establecido en el Art. 25 de la Ley de Modernización de ser copias certificadas conforme lo establece el numeral 5 del Art. 18 de la Ley Notarial, ni con lo establecido en el Art. 121 del Código de Procedimiento Civil que habla sobre las pruebas, en relación a que se considerarán como copias las reproducciones del original, debidamente certificadas que se hicieren por cualquier sistema, por lo tanto esta Sala aprecia que el actor no ha demostrado ni ha probado documentadamente sus aseveraciones y por lo tanto esta se reconoce la validez y legitimidad del acto administrativo impugnado ratificándose la glosa emitida. **B.6)** En cuanto a la glosa en gastos soportados en comprobantes de venta que no cumplen los requisitos del Reglamento de Comprobantes de Venta y Retención por un valor de USD\$ 26.165,92 del



RECURSO DE CASACIÓN

Nº 43-2012

análisis de las piezas procesales que constan en autos se desprende que el actor no ha justificado los hechos que afirma en la demanda y que estuvo en la obligación de hacerlo, ya que no basta adjuntar al proceso fotocopias simples de documentos que a su parecer prueban su posición. Considera esta Sala que las fotocopias simples y que en este caso aparecen en el anexo 2, no son pruebas admisibles en virtud de que son documentos que carecen de validez legal y no se encuentran dentro de las pruebas determinadas en el Art. 121 del Código de Procedimiento Civil y el Art. 275 del Código Tributario vigente a la época en concordancia con lo establecido en el Art. 25 de la Ley de Modernización ya citado anteriormente. En definitiva, el punto a dilucidar es determinar si el actor presentó de acuerdo al contenido del Art. 273 (hoy 258) del Código Tributario a la Administración Tributaria los respectivos documentos de respaldo de las operaciones económicas con la exigencia de los requisitos legales y reglamentarios en los que sustentan su derecho a la deducción. Al respecto esta Sala ha analizado el contenido del informe pericial de la perito insinuada por el actor en el que indica textualmente: *"... en referencia a las otras diferencias por facturas que tienen fallas reglamentarias como no está el número de RUC, falta dirección (Anexo 2); también se adjuntan copias de dichas facturas, donde su puede determinar que efectivamente dichos gastos fueron originados para OBTENER, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana que no estén exentos..."*. Con lo expuesto esta Sala llega a la conclusión de que el actor no contaba con los documentos válidos para sustentar su reclamo. Esta Sala Especializada considera que los requisitos establecidos en el Capítulo III del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios no son simples formalidades que puedan eludirse sino situaciones que se han establecido para facilitar el cumplimiento de la norma legal dentro de los parámetros de equidad y racionalidad, criterio que ha sido recogido de los fallos de los recursos de casación N<sup>os</sup> 165-2007, 16-2008 148-2010, 453-2010 y 614-2010, emitidos por la Sala de lo Fiscal de la Ex Corte Suprema de Justicia y de la Corte Nacional de Justicia. Por lo expuesto esta Sala confirma la glosa de gastos soportados en comprobantes de venta que no cumplen los requisitos del Reglamento de Comprobantes de Venta y Retención por un valor de USD\$ 26.165,92. **B.7)** Respecto a la glosa por compras que el contribuyente alega haber efectuado durante el ejercicio fiscal del 2004 a las compañías CLEANSENCORP S.A, TIUC S.A, ZURIRON S.A Y JABATORSA S.A y que se encuentran consignadas en su declaración de Impuesto a la Renta del referido año, sobre las cuales no se pudo verificar su real

existencia por un valor de USD\$ 853.848,33 Al respecto esta Sala ha analizado el contenido del informe pericial de la perito insinuada por el actor en el que reconoce textualmente: "... *Lo que se encontraron fueron fallas reglamentarias en algunos comprobantes como RUC incompleto, razón social incompleta. Pero fácilmente se puede observar que dichos comprobantes de ventas que soportan los gastos, sirvieron para mejorar la renta del Sr. BYRON ENRIQUE ERAZO VARGAS. Lo que se debe probar ante el Honorable Tribunal si estos costos o gastos que están siendo observados como Gastos no deducibles por parte de la Administración Tributaria, fueron efectuados por el Contribuyente. Por lo que se cita lo siguiente: En referencia a la Glosa por un monto de US \$ 853.848.33, por varias facturas, se adjuntan copias de las mismas y todos estos documentos cumplen con el Reglamento de Facturación y Retenciones, ...*". A continuación la perito cita lo que dispone el Art. 192 de la Constitución Política de que no se sacrificará la justicia por la sola omisión de formalidades, y artículos relacionados a los medios de prueba, pruebas admisibles, buena fe, deducciones y culmina con un cuadro que contiene el detalle de las facturas. Esta Sala nuevamente advierte que es deber del actor probar los hechos que ha propuesto en su demanda, y al no haberlo efectuado ya que los documentos que se observan en el proceso son fotocopias simples, ratifica la actuación de la Administración Tributaria que en uso de la facultad determinadora prevista en el Art. 68 del Código Tributario, dentro del proceso administrativo realizó una Determinación complementaria, producto de la cual evidenció que algunos de los proveedores a los que el señor Byron Enrique Erazo Vargas efectuó adquisiciones durante el año 2004, se encontraban omisos en declaraciones, no ubicados, presentaban en su RUC actividades económicas que difieren de los conceptos que constan en las facturas que el contribuyente presentó como soporte de gastos. Es de señalar que no era posible que la Administración Tributaria realice una determinación presuntiva conforme lo previsto en el Art. 92 del Código Tributario como lo alega el actor en virtud de que ya existía un reclamo administrativo por parte del mismo actor en contra de la Liquidación por Pago por Diferencias en Declaraciones N° RLS-GTRLP2007-00271 emitida por concepto a la Renta del ejercicio fiscal del 2004. Por lo expuesto esta Sala confirma la glosa por compras que el contribuyente alega haber efectuado durante el ejercicio fiscal del 2004 a las compañías CLEANSENCORP S.A, TIUC S.A, ZURIRON S.A Y JABATORSA S.A y que se encuentran consignadas en su declaración de Impuesto a la Renta del referido año, sobre las cuales no



RECURSO DE CASACIÓN

N° 43-2012

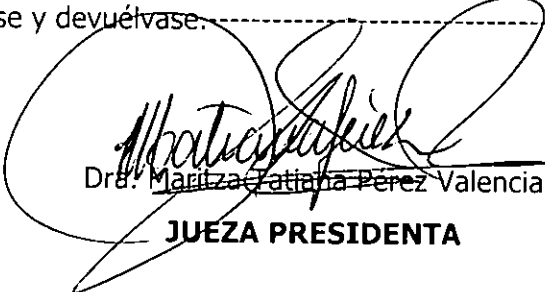
se pudo verificar su real existencia por un valor de USD\$ 853.848,33. **B.8)** Por la glosa por gastos respecto de los cuales el contribuyente no presentó documentación de soporte por un valor de USD\$ 88,24 esta Sala, en virtud de lo dispuesto en el segundo inciso del Art. 140 del Código Orgánico de la Función Judicial, no realizará el análisis respectivo ya que el actor no ha impugnado este tema en su demanda. **B.9)** En aplicación al Art. 273 del Código Tributario, se considera pertinente señalar que en cuanto al recargo del 20% determinado por la Administración Tributaria en contra del contribuyente que no ha sido impugnado en la demanda, deviene en improcedente ya que la Resolución de Triple Reiteración de la Corte Nacional de Justicia publicada en el Registro Oficial N° 471 de 16 de junio de 2011, ha establecido: *"PRIMERO: El recargo del 20% sobre el principal que se aplica en aquellos casos en que el sujeto activo ejerce su potestad determinadora de forma directa, incorporado en el segundo inciso del art. 90 del Código Tributario por el art. 2 del Decreto Legislativo No. 000, publicado en Registro Oficial Suplemento 242 de 29 de Diciembre del 2007, tiene una naturaleza sancionatoria, pues, procura disuadir el incumplimiento de las obligaciones por parte del contribuyente. Al constituir el recargo del 20% sobre el principal una sanción, deben aplicársele las normas que sobre la irretroactividad de la ley penal contienen la Constitución, el Código Tributario y el Código Penal, así como las normas sobre la irretroactividad de la ley tributaria, que mandan que las sanciones rigen para lo venidero, es decir, a partir de su vigencia. En consecuencia, no cabe que se aplique el recargo del 20% a las determinaciones iniciadas con anterioridad a la entrada en vigencia de la reforma, esto es, al 29 de diciembre de 2007, como tampoco cabe que se lo aplique a las determinaciones iniciadas con posterioridad a esa fecha, pero que se refieran a ejercicios económicos anteriores al 2008."* En consecuencia en el presente caso, de los recaudos procesales se establece que la Liquidación de Pago por Diferencias en la Declaración N° RLS-GTRLP2007-00271 fue emitida por concepto de Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal del 2004 y notificada el 31 de agosto del 2007, hecho que se subsume en la primera condición prevista en la Resolución de la Corte Nacional de Justicia indicada, esto es que se trate de determinaciones referidas a un ejercicio económico anterior al 2007, por lo que no debía aplicarse el recargo analizado al presente caso.

IV.- DECISIÓN

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

**SENTENCIA**

Rechaza la demanda interpuesta por el señor Byron Enrique Erazo Vargas, y declara la validez de la Resolución N° 109012009RREC001762 del 20 de febrero del 2009, emitida por el Director Regional del Servicio de Rentas Internas del Litoral Sur y en consecuencia del Acta de Determinación Complementaria N° RLS-RECADCC09-00008, referente a la Liquidación de Pago por Diferencias en Declaraciones N° RLS-GTRLP2007-00271 con excepción de los valores relacionados al recargo. Actúa el Ab. Diego Acuña Naranjo como Secretario Relator de conformidad con el oficio N° 03-P-SCT-2014 de 8 de enero de 2014. Notifíquese, publíquese y devuélvase.-----



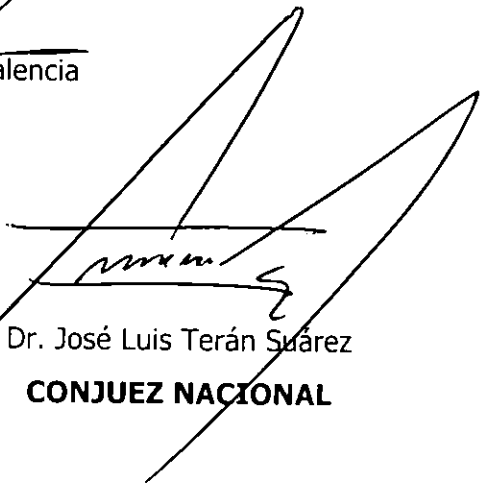
Dra. ~~Maritza Fátima~~ Pérez Valencia

**JUEZA PRESIDENTA**



Dr. Juan Montero Chávez

**CONJUEZ NACIONAL**



Dr. José Luis Terán Suárez

**CONJUEZ NACIONAL**

Certifico.



Ab. Diego Acuña Naranjo

**SECRETARIO RELATOR**

En ...