CINCUENTA Y UNO
51

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA
Justicia que se ve

RECURSO No. 442-2010

JUEZ PONENTE: DR.GUSTAVO DURANGO VELA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA – SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO.-

Quito, a 14 de septiembre del 2012. Las 14h30.----------

VISTOS: Avocamos conocimiento de la presente causa en virtud de 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 30 de enero de 2012 dictada por el Pleno de la Corte Nacional de justicia. En lo principal, mediante sentencia de mayoría dictada el 2 de junio de 2010, la Primera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal Nº 1 de Quito, acepta parcialmente la demanda presentada por el señor Zhang Xing, Apoderado General y por tanto representante legal de la compañía ANDES PETROLEUM ECUADOR LTD. (antes AEC Ecuador Ltd.) y, modifica la Resolución No. 117012007RRECO31774 de 10 de octubre de 2007, con lo que se rectifica también el Acta de Determinación Tributaria No. 1720060100024, emitidas por el Director Regional Norte del Servicio de Rentas Internas, en concepto del impuesto a la renta y anticipos del año 2002.- Dentro del término concedido en el Art. 5 de la Ley de Casación, tanto el representante de la Empresa actora ANDES PETROLEUM ECUADOR LTD., como el Procurador Fiscal de la Autoridad Tributaria demandada, presentan sus respectivos escritos contentivos de los pertinentes recursos.- Aceptados que han sido a trámite por el Tribunal Juzgador en providencia de 28 de julio de 2010, ha subido en

conocimiento de esta Sala para que se confirme o revoque tales aceptaciones, las que se han ratificado en auto de 23 de septiembre del mismo año, en el que además se ha corrido traslado a las partes con los pertinentes escritos, para los fines previstos en el Art. 13 de la Ley de Casación. Los señores Dr. Washington del Salto, Procurador Fiscal en representación de las autoridades demandadas y el Apoderado General y por tanto representantes legales de la compañía actora, dentro de tiempo, se han pronunciado en defensa de sus respectivos intereses y han señalado domicilios donde recibir notificaciones.- Concluida la tramitación de la causa y siendo su estado el de dictar sentencia, para hacerlo se considera:---

PRIMERO.- Esta Sala es competente para conocer del presente recurso, en virtud de lo dispuesto en el numeral 1 del Art. 184 de la Constitución de la República, en concordancia con el Art. 1 de la Ley de Casación y el Art. 185 numeral 1 Parte II del Código Orgánico de la Función Judicial.----------

SEGUNDO.- El representante legal de la Empresa actora, en el escrito que contiene su recurso (fs. 581 a 601) dice que basa su recurso en las causales contempladas en los numerales cuarto y primero del Art. 3 de la Ley de Casación, puesto que, la sentencia no ha resuelto todos los puntos de la litis y no ha aplicado (falta de aplicación) normas de derecho, incluidos precedentes jurisprudenciales. Al fundamentar su recurso, explica que la sentencia no se ha pronunciado sobre la glosa referente a "amortización de inversiones de producción" (3.4.3.1.1 de la glosa), con el argumento de que, la misma glosa se esta discutiendo en las determinaciones de otros años en otros juicios, pero esa no es razón valedera para no pronunciarse sobre un punto controvertido por las partes, por tanto no se ha dado cumplimiento a lo dispuesto en el Art. 273 del Código Tributario. Por la primera causal, argumenta que no se han aplicado los Arts. 217 del Código Tributario, 295 y 297 del Código de Procedimiento Civil pues, la sentencia dictada por la Sala Especializada de la Corte Nacional dentro del juicio No. 225-2009,

CORTE
NACIONAL DE
JUSTICIA
Justicia que se ve

dejó sin efecto las Actas de Determinación por el Impuesto a la Renta de los ejercicios 1998, 1999 y 2000, ello significa que quedaron en firme las declaraciones de la Empresa por los ejercicios mencionados, con lo cual varía considerablemente el cálculo de la amortización de inversiones de producción en el 2001 y 2002, y por tanto debe dejarse sin efecto la glosa en cuestión pues, la sentencia de la Corte tiene efectos irrevocables y por tanto se ha incumplido el Art. 295 y el 297 del Código Tributario, pide en consecuencia, se case la sentencia en esta parte exclusivamente. Por su lado, el Procurador Fiscal de la Administración Pública Tributaria, en el escrito que contiene su recurso (fs. 602 a 612 de los autos) dice que la causal en la que se fundamenta, es la contemplada en el numeral primero del Art. 3 de la Ley de Casación, pues la sentencia recurrida ha infringido los Arts. 24 numeral 13 de la Constitución y Arts. 17 (anterior 16), 81 y 10 numeral 2 del Código Tributario. Fundamenta su recurso manifestando que, en la glosa levantada por pago de intereses al exterior, la Administración en base a lo señalado en el Art. 17 referido, estableció que no se trata de un préstamo sino de una provisión de fondos, y por ende se trata de utilidades remesadas al exterior a compañías relacionadas domiciliadas en paraísos fiscales, pero la sentencia no admite tal aplicación con argumentos de la potestad legislativa y la desvanecen por falta de motivación. Trae a colación interesantes comentarios y opiniones de grandes juristas internacionales, que se pronuncian en ambos sentidos con argumentos convincentes y profundos, por lo que considera que debe aplicarse el Art. 17, es decir la esencia sobre la forma como en varias sentencias, que refiere, se ha pronunciado la Corte Nacional de Justicia. Su segunda argumentación en contra de la sentencia de mayoría, dice relación a que aquella no está debidamente motivada, como era su obligación constitucional y legal, que los argumentos jurídicos de la sentencia sólo hacen referencia a ciertos criterios doctrinarios, sin considerar los que defienden la tesis contraria y por tanto la

opinión de la Administración Tributaria, pero ninguno que desvirtúe las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad de que gozan los actos administrativos, lo que se traduce en falta de aplicación del numeral 13 del Art. 24 de la Constitución Política vigente a la fecha de la discusión y los Arts. 81 y 103 numeral 2 del Código Tributario, configurándose la causal primera del Art. 3 de la Ley de Casación.- Por lo expuesto pide se suspenda la ejecución de la sentencia y se eleve el expediente a la Corte Nacional la que aceptará el recurso planteado.---

TERCERO.- En las contestaciones a los respectivos recursos presentados por las partes, la Administración Tributaria representada por su Procurador (fs. 3 a 5 del cuadernillo de casación), alega que el recurso planteado por la Empresa ANDES PETROLEUM ECUADOR LTD, es improcedente, porque pretende que se declare que la sentencia no ha resuelto todos los puntos sometidos al litigio, pero de la revisión la sentencia, es claro que en ella se analizan en forma pormenorizada y detallada todos los aspectos inherentes al juicio y ha resuelto todos ellos, por tanto, no se ha producido la causal alegada. Que si bien se declaró la nulidad de las actas de redeterminación por los años 1998, 1999 y 2000, no hay pronunciamiento del acta por el 2001, que tuvo sentencia confirmatoria. Pide en consecuencia, se rechace el recurso en relación a esta glosa.- Por su parte, el Apoderado General de ANDES PETROLEUM ECUADOR LTD, en su contestación al recurso propuesto por el SRI (fs. 6 a la 11 del cuadernillo de casación), defiende el razonamiento a que el voto de mayoría llegó, en relación a los préstamos obtenidos por la actora, a los que el SRI ha determinado como "provisión de fondos" entre partes relacionadas, aplicando para ello el principio de realidad económica previsto en el Art. 17 del Código Tributario, por cuanto la Sala A quo considera que la Administración no ha probado tal figura y que la ley vigente en el ejercicio 2002, no incluía excepciones en la concesión de créditos externos, como lo hace la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, vigente a

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA
Justicia que se ve

partir del 2008.- Que no cabe tampoco, la segunda causal señalada en el recurso propuesto por la Administración, pues no es verdad que la sentencia de mayoría no esté debidamente motivada, los tres elementos de la motivación: hechos, derechos y explicación de la pertinencia se dan en ella y no porque los criterios doctrinarios y de la Sala no comparte el SRI es causa de falta de motivación. Por todo ello, debe ser rechazado el recurso de la Administración Tributaria.- ----------

CUARTO.- Corresponde entonces, analizar si efectivamente la sentencia recurrida, adolece de los defectos que le son imputados por las partes, pues esa es la tarea del Tribunal de Casación, el determinar si existe violación del Derecho en sus argumentaciones y conclusiones.- En relación a la causal esgrimida por el Servicio de Rentas Internas como falta de motivación de la sentencia y que lo fundamenta en el numeral 1ro. del Art. 3 de la Ley de Casación; por cuanto la motivación es requisito esencial de la sentencia, de producirse, estaría más encasillada en la causal 5ta. del referido artículo, sin embargo esta Sala ha sido laxa en aceptar dicha equivocación y en casos iguales, ha procedido a conocer sobre el fondo de la impugnación. El recurrente se respalda en los Arts. 24 numeral 13 de la Constitución (debe entenderse la de 1998, aplicable al año del litigio) y Arts. 17 (anterior 16), 81 y 10 numeral 2 del Código Orgánico Tributario, pues según él, la glosa levantada por pago de intereses al exterior está conforme a lo señalado en el Art. 17 referido, pues no se trata de un préstamo sino de una provisión de fondos, y por ende se trata de utilidades remesadas al exterior a compañías relacionadas o domiciliadas en paraísos fiscales. Revisada con prolijidad la sentencia, se encuentra que explica en dos considerandos (4 y 5 de la fs. 564vta. a la 571) una a una las glosas que confirma o deja sin efecto, incluida la del pago de intereses, con la aplicación de las normas jurídicas que consideran pertinentes; de ello, se intuye que, la Sala juzgadora analiza los elementos controvertidos, al tenor de lo señalado en las normas de la Ley Orgánica de

Régimen Tributario Interno en concordancia con las del Código Orgánico Tributario, que fueron argumento de la empresa accionante en su libelo de demanda, se hace una amplia apreciación de la prueba aportada por las partes, dentro del más amplio criterio de equidad o justicia; consideraciones que, hacen concluir, que, en realidad el argumento de falta de motivación hecha, obedece a que las mismas no concuerdan con las pretensiones de la Administración, pero no por ello se puede alegar que no existe tal motivación en la sentencia, en consecuencia no se admite tal impugnación.- ----------

QUINTO.- Corresponde entonces analizar las causales esgrimidas por las partes sobre la validez de la sentencia, para efecto de lo cual y en el orden que han sido formuladas, se considera: **RECURSO DE LA EMPRESA ACTORA**: 5.1. Sobre la glosa referente a "amortización de inversiones de producción" (3.4.3.1.1), considera que el argumento de la Sala A quo, de que la misma glosa se esta discutiendo en las determinaciones de otros años en otros juicios, no es razón valedera para no pronunciarse sobre un punto controvertido por las partes, y no se ha dado cumplimiento al Art. 273 del Código Tributario, con lo que ha incurrido en la causal 4ta. del Art. 3 de la Ley de Casación, pretensión contrastada por la Administración Tributaria, quien manifiesta que si bien se declaró la nulidad de las actas de redeterminación por los años 1998, 1999 y 2000, no hay pronunciamiento del acta por el 2001 y menos por el 2002 de que se trata este litigio.- Efectivamente en el considerando Cuarto de la sentencia, la Sala juzgadora no hace un pronunciamiento expreso sobre la impugnación hecha en la demanda por ANDES PETROLEUM ECUADOR LTD., lo que aparentemente daría curso a la impugnación hecha en este sentido; sin embargo, conocido es que la "amortización" es la reducción del valor en libros de una partida de activo fijo, como depreciación, agotamiento o la extinción gradual en libros de una partida o grupo de partidas de activo de vida limitada, acreditándola directamente o

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA
Justicia que se ve

utilizando una cuenta de valuación, tales como mejoras en propiedad ajena, estudios y proyectos, patentes, concesiones programas de computación, etc., y confirmado en el Art. 12 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno en concordancia con el Art. 16 del Reglamento de Contabilidad de Costos para los contratos de participación, que ordenan amortizar las inversiones necesarias para fines del negocio (inversiones de producción) en más de un ejercicio impositivo, en general en cinco años a razón del 20% anual, resulta por tanto evidente, que los resultados de los ejercicios anteriores al 2002, son definitivos para el cálculo de la amortización acumulada y en consecuencia la declaratoria de invalidez jurídica de las Actas de Determinación levantadas por el Impuesto a la Renta de los ejercicios 1998, 1999 y 2000, declaradas por la sentencia dictada por la Sala Especializada de la Corte Nacional en el juicio No. 225-2009, al rechazar el recurso de casación propuesto por la Administración y confirmar la sentencia de la Segunda Sala del Tribunal Distrital, lo cual tiene directa implicación en los resultados del 2002. Al dejar insubsistentes las actas de determinación, se confirman los resultados hechos en las declaraciones de la empresa, base sobre las cuales ha de calcularse las amortizaciones de los años siguientes. En consecuencia, se acepta la casación planteada por la Empresa recurrente, por cuanto la sentencia no resuelve uno de los puntos controvertidos (causal 4ta.) y se dispone se reliquide la cuenta de amortización por inversión de producción, conforme se dispone en este considerando. 5.2. Por la primera causal, argumenta que no se han aplicado los Arts. 217 del Código Orgánico Tributario, 295 y 297 del Código de Procedimiento Civil pues, la sentencia dictada por la Sala Especializada de la Corte Nacional dentro del juicio No. 225-2009, dejó sin efecto las Actas de Determinación por el impuesto a la renta de los ejercicios 1998, 1999 y 2000, en el fondo persigue el mismo efecto de la impugnación basada en la causal 4ta. referida en el punto 5.1. de este considerando; como efectivamente se ha resuelto, y siendo que, la

sentencia de la Corte Nacional de Justicia tiene efectos irrevocables y debe cumplirse, por falta de cumplimiento de los Arts. 295 y el 297 del Código Orgánico Tributario, se casa la sentencia en esta parte exclusivamente, con los efectos señalados anteriormente. En relación al RECURSO DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, se considera: 5.3. Glosa sobre intereses pagados al exterior; en definitiva, el punto a dilucidar es si la sentencia dejó de aplicar el principio de "realidad económica" consagrado en el Art. 17 del Código Tributario, cuando ANDES PETROLEUM ECUADOR LDT., por un préstamo otorgado por una empresa vinculada o matriz, generó deducciones en concepto de pago de intereses, que permitió un mínimo pago del impuesto a la renta por el ejercicio económico 2002. Según el recurrente, acto jurídico no cabía, puesto que nadie puede hacerse un préstamo a si mismo, y en consecuencia debió considerarse como un acto de subcapitalización pues, lo que ha habido es una "simulación de préstamo".- Si bien tal negocio está previsto en la ley, para efectos del pago del impuesto a la renta obviamente en la Ley de Régimen Tributario Interno, esta normativa ha tenido un desarrollo histórico que se ha dado de la siguiente manera: el numeral 3. del artículo 13 del texto original de la ley, fue sustituido por el Art. 23 de la Ley 99-21 reformatoria, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 181 de 30 de abril de 1999, con el siguiente tenor que, en estricto sentido es la norma que estuvo vigente en el ejercicio económico 2002, en disputa, decía: **Art. 13.-** Pagos al exterior.- Son deducibles los gastos efectuados en el exterior que sean necesarios y se destinen a la obtención de rentas, siempre y cuando se haya efectuado la retención en la fuente, si lo pagado constituye para el beneficiario un ingreso gravable en el Ecuador. Serán deducibles, y no estarán sujetos al Impuesto a la Renta en el Ecuador ni se someten a retención en la fuente, los siguientes pagos al exterior:... 3.- Los intereses de créditos externos registrados en el Banco Central del Ecuador, siempre que no excedan de las tasas de interés

máximas referenciales fijadas por el Directorio del Banco Central del Ecuador a la fecha de registro de crédito o su novación. Si los intereses exceden de las tasas máximas fijadas por el Directorio del Banco Central del Ecuador, se deberá efectuar la retención correspondiente sobre el exceso para que dicho pago sea deducible. La falta de registro conforme las disposiciones emitidas por el directorio del Banco Central del Ecuador, determinará que no se puedan deducir los costos financieros del crédito" (....) (el resto del extenso articulo no tiene que ver con el caso tratado).- Este tercer numeral es sustituido por el Art. 75 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, publicada en el Suplemento del Registro Oficial N° 242 de 29 de Diciembre de 2007 (que también suprime el numeral 2), por el siguiente tenor: ".... 3. Los intereses de créditos externos, exclusivamente pagados por créditos de gobierno a gobierno o concedidos por organismos multilaterales tales como el Banco Mundial, la Corporación Andina de Fomento, el Banco Interamericano de Desarrollo, registrados en el Banco Central del Ecuador, siempre que no excedan de las tasas de interés máximas referenciales fijadas por el Directorio del Banco Central del Ecuador a la fecha del registro de crédito o su novación. Si los intereses exceden de las tasas máximas fijadas por el Directorio del Banco Central del Ecuador, se deberá efectuar la retención correspondiente sobre el exceso para que dicho pago sea deducible. La falta de registro conforme las disposiciones emitidas por el Directorio del Banco Central del Ecuador, determinará que no se puedan deducir los costos financieros del crédito". Conforme a esta redacción, a partir del ejercicio 2008, no son deducibles los pagos de intereses por los préstamos externos obtenidos por los sujetos pasivos, a no ser que sean los concedidos por los organismos señalados en la norma trascrita y siempre que se hayan hecho las retenciones en la fuente, si lo pagado constituye para el beneficiario un ingreso gravable en el Ecuador, reforma que indudablemente haría inútil la discusión para el ejercicio 2002; por lo

expuesto, es de importancia, la sustitución del tercer inciso del Art. 10, numeral 2 de la Ley de Régimen Tributario Interno, publicada en el Segundo suplemento del Registro Oficial N° 392 de 30 de Julio de 2008, que dice: "Para que sean deducibles los intereses pagados por créditos externos otorgados directa o indirectamente por partes relacionadas, el monto total de éstos no podrá ser mayor al 300% con respecto al patrimonio, tratándose de sociedades. Tratándose de personas naturales, el monto total de créditos externos no deberá ser mayor al 60% con respecto a sus activos totales. Los intereses pagados respecto del exceso de las relaciones indicadas, no serán deducibles.". Está claro para esta Sala que, ante la realidad económica que se estaba viviendo en el Ecuador, el legislador quiso imponer restricciones y condiciones para la concesión de la deducción en el pago de intereses por préstamos efectuados desde el exterior y así lo hizo, y en consecuencia, aunque en el 2002, no existía tales condiciones, la interpretación hecha por la Sala del Art. 17 del Código Tributario, es errónea, pues las realidades del préstamo realizado a su subsidiaria no corresponden a las condiciones normales entre una institución de carácter financiero y su cliente, creando en consecuencia, una simulación relativa, pues resulta claro que, aunque existe un acto jurídico auténtico la verdadera intención es obtener un beneficio, en contra de la recaudación tributaria y si bien, el fundamento teórico de la sentencia para aceptar la validez de la deducción son apreciaciones doctrinarias sobre el tema, tienen igual peso otras opiniones que, sin duda y dilación, concluyen que la simulación en los convenios con el propósito de disminuir el pago de impuestos, debe ser combatido. Es convicción de esta Sala Especializada de lo Tributario de la Corte Nacional de Justicia, en éste y en otros casos similares que, es elemento sustancial de la tributación, la capacidad contributiva, por la cual se ha de gravar la capacidad de pago, en la que debe primar la sustancia sobre la forma, en consecuencia se admite el recurso de casación en contra de la sentencia de

ciento y seis
56

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA
Justicia que se ve

mayoría dictada por la Primera Sala del Tribunal Distrital N° 1 de Quito al considerar que, en este caso, existe una "provisión de fondos o subcapitalización" entre partes relacionadas, por lo que.----------

Sin que sea menester entrar en otros análisis, la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, **ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR Y, POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA**, acepta parcialmente los recursos de casación, propuestos por el representante legal de la compañía ANDES PETROLEUM ECUADOR LTD., y por el Procurador Judicial del Servicio de Rentas Internas, en la forma y consideraciones que constan en el numeral Quinto de esta sentencia.- Sin costas. Notifíquese, publíquese y devuélvase.

Dr. José Suing Nagua
JUEZ NACIONAL

Dra. Maritza Tatiana Pérez Valencia
JUEZA NACIONAL

Dr. Gustavo Durango Vela
CONJUEZ

Certifico.-

Dra. Carmen Elena Dávila Yépez
SECRETARIA RELATORA ENCARGADA

Quito, a diecisiete de septiembre del dos mil doce a partir de las quince horas, notifico mediante boletas judiciales la Sentencia que antecede a los señores: ZHANG XING, REPRESENTANTE LEGAL DE LA COMPAÑÍA ANDES PETROLEUM ECUADOR LTD., en el casillero judicial No. 259 del Dr. Juan Bustamante. DIRECTORES GENERAL Y REGIONAL NORTE DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS en el casillero judicial No. 568 del Dr. Fabricio Batallas. PROCURADOR GENERAL DEL ESTADO en el casillero judicial No. 1200. Certifico.-

Dra. Carmen Dávila Yépez

SECRETARIA RELATORA ENCARGADA

En calidad de Secretario Relator de la Primera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1 con sede en la ciudad de Quito, recibo el juicio de IMPUGNACION No. 442-2010 Seguido por CIA. ANDES PETROLEUM ECUADOR LTD., contra EL DIRECTOR GENERAL Y REGIONAL DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS., con las actuaciones de primera Instancia y la Ejecutoria de la Corte Nacional en (619) seiscientos diecinueve fojas útiles. Quito, a 1 de Octubre de 2012.

05 OCT. 2012 Las 10:16

RECIBE CONFORME

Tribunal Dist. 1 Quito - Ecuador