

VEINTE Y OCHO 21



Recurso No. 24-2012

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA DEL ECUADOR
SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO
JUEZ PONENTE: DR. JOSÉ LUIS TERÁN SUÁREZ

Quito, a 16 de abril de 2014. Las 11H30.-----

VISTOS:

I.- JURISDICCIÓN

1.1.- Conocemos la presente causa en virtud de la Resolución No. 004-2012 de 25 de enero de 2012 emitida por el Consejo de la Judicatura, Resoluciones Nos. 7-2012 y 03-2013 de 27 de junio de 2012 y 22 de julio de 2013, respectivamente, dictadas por el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, Oficios Nos. 2398-SG-CNJ-IJ y 2399-SG-CNJ-IJ de 23 de diciembre de 2013 expedidos por el Dr. Carlos Ramírez Romero, Presidente de la Corte Nacional de Justicia, y del sorteo que consta en el proceso.

II.- ANTECEDENTES

2.1.- La abogada Laura Sabando Espinales, Procuradora Fiscal del DIRECTOR REGIONAL LITORAL SUR DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS, mediante

escrito de 21 de diciembre de 2011, interpone recurso de casación en contra de la sentencia dictada el 30 de noviembre de 2011, a las 12h37 y notificada el 1 de diciembre de 2011, por la Primera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 2, con sede en la ciudad de Guayaquil, dentro del juicio de impugnación No. 09501-2010-0135, propuesto la señora Mercedes Judith Loayza en su calidad de representante legal de la compañía QICSA S.A., en contra del Director Regional Litoral Sur del Servicio de Rentas Internas, que declara con lugar la demanda. (admitido)

2.2.- El abogado Julio Icaza Montevideo, ofreciendo poder o ratificación de gestiones del DIRECTOR REGIONAL LITORAL SUR DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS, mediante escrito de 22 de diciembre de 2011, interpone recurso de casación en contra de la sentencia ut supra. (inadmitido)

2.3.- El Director Regional Litoral Sur del Servicio de Rentas Internas fundamenta su recurso en las causales primera y tercera del art. 3 de la Ley de Casación e indica que en atención a la causal primera ha existido falta de aplicación del art. 17 del Código Tributario, norma de derecho que ha sido determinante en la parte dispositiva de la sentencia; y, en referencia a la causal tercera señala que ha existido falta de aplicación de los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba, lo que ha conducido a la no aplicación de normas de derecho en la sentencia.

En atención a la causal primera el recurrente fundamenta su recurso indicando que, al referirse a la determinación de la realidad económica de los gastos incurridos por la empresa y glosados por la administración tributaria, en donde el punto medular del caso se centra en establecer si dichas transacciones son



Recurso No. 24-2012

reales o no, al analizar la alegación del Servicio de Rentas Internas cuyo criterio es que no existe indicios de funcionamiento de las compañías proveedoras que proporcionaron las facturas glosadas, la Sala indica: "(...) la Sala sostiene el criterio, de que los contribuyentes no tienen por qué verse afectados por actuaciones de terceros, incluso en este caso particular, la Administración Tributaria no puede argumentar que no existe evidencia jurídica de la existencia de las compañías, cuando se entiende que estas fueron legalmente constituidas por la Superintendencia de Compañías y en base a esto obtuvieron un Registro Único de Contribuyentes y además fueron autorizadas por el propio Servicio de Rentas Internas para que emitan comprobantes de venta." En la sentencia se señala que la Sala comparte el criterio del actor en el sentido de que si las compañías proveedoras contaban con facturas autorizadas por el SRI, significaba que al momento de realizar las transacciones con el contribuyente, tenían una oficina, tenían un representante legal, tenían un objeto económico. Llegando a concluir que "no puede ahora el Servicio de Rentas Internas desconocer sus propios actos y por ende no puede considerar como gastos no deducibles del Impuesto a la Renta, las transacciones en las cuales se utilizaron, los comprobantes de venta, que ellos mismo autorizaron." Procede a transcribir el texto del art. 17 del Código Tributario e indica que la aplicación de este artículo, no es otra cosa que la transposición a nuestro ordenamiento jurídico de lo que doctrinariamente se conoce como "el principio de la realidad económica"; dicho de otra forma, el de "prevalencia de la realidad sobre la forma", con unánime aprobación y aplicación no solo por parte de las administraciones tributarias de países como Alemania, Estados Unidos, Argentina, Perú y Uruguay sino también por parte de los Tribunales de Justicia sobre todo de los Tribunales Supremos. Afirma que "es imperativo observar las situaciones económicas que efectivamente existan con independencia de las formas jurídicas; por consiguiente ello

implica, que en principio va a existir una controversia entre la realidad económica que presenta la empresa y la norma legal que el contribuyente pretende aplicar o la instrumentalización jurídica, adoptada para tal fin. La norma no podría ser más categórica en cuanto a la facultad plena de calificar los hechos generadores consistentes en actos jurídicos, conforme a su esencia sobre la forma adoptada por los contribuyentes; y el criterio para calificar el hecho generador deberá tomar en cuenta las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan. En esta norma no se prevé como condición para esta calificación que los actos sean declarados nulos por juez civil, o que se evalúe la buena fe de alguno de los supuestos partícipes".

Procede a transcribir el texto de las Normas Ecuatorianas de Contabilidad NEC Conceptos Básicos 13, así como parte de los recursos de casación Nos. 242-99, 20-2003, 127-2007; y, texto de la Resolución No. 0367-04-RA del Tribunal Constitucional. El recurrente indica que *"el art. 17 de la Codificación del Código Tributario contiene un mandato claro e incondicional para la administración tributaria contenido en la calificación; pero además dispone que los actos del contribuyente deberán tener suficiente sustancia económica para ser respetados para fines tributarios y a los principios generales que rigen la tributación. Es decir se trata de examinar tanto la "sustancia económica objetiva de las transacciones" como la "motivación de negocios subjetiva que está detrás de las mismas", por lo que al ser el Servicio de Rentas Internas la entidad administradora de los tributos en el Ecuador, le corresponde calificar el hecho generador conforme a su verdadera esencia, para lo cual en el presente caso fue imprescindible analizar las condiciones económicas y contractuales bajo las cuales la compañía QICSA S.A. realizó sus compras a las compañías proveedoras, a las cuales realizó pagos de cantidades considerables".*

Referente a la causal tercera señala que, la Sala juzgadora solo ha analizado las pruebas aportadas por el actor, obteniendo un criterio parcial de la realidad



Recurso No. 24-2012

de los hechos, apartándose de los principios enunciados y aplicando de manera indebida los preceptos jurídicos de la valoración de la prueba. Procede a transcribir el texto de los arts. 19 y 27 del Código Orgánico de la Función Judicial. Indica además que se han dejado de aplicar los principios relativos a la valoración de la prueba en la sentencia recurrida, *“sino que, se han inobservado principios generales del derecho, como el de igualdad de las partes, ya que la omisión de valorar la prueba ha generado errores en la logicidad”* (sic) que afecta gravemente la garantía del debido proceso que debe primar en todo ámbito jurisdiccional. Transcribe el texto de los arts. 260, 262 del Código Tributario; y, 117 del Código de Procedimiento Civil. Por lo que pide se case la sentencia recurrida.

2.4.- El 27 de abril de 2012, las 11h01, se admite a trámite el primer recurso (2.1. de la presente sentencia) y se pone en conocimiento de las partes la recepción del proceso, para los fines previstos en el art. 13 de la Ley de Casación.

2.5.- La señora Mercedes Judith Loayza Loayza como representante legal de la compañía QICSA S.A., dentro de tiempo (fs. 10 – 11 del cuadernillo de casación) presenta la contestación al recurso manifestando lo siguiente: *“la primera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 2 con sede en Guayaquil, aplica el art. 17 del Código Tributario en forma extensa y legal, concibiendo que el hecho generador siendo un acto jurídico se debe mirar su esencia y naturaleza jurídica, en concordancia con el art. 10 y su numeral 1), de la Ley de Régimen Tributario Interno para establecer el real contenido del hecho generador, considerando las deducciones para determinar la base imponible,*

así las compras realizadas a los proveedores; IDESU S.A.; BUCCELATI S.A.; PODOLSKI S.A.; WALESTCORP S.A., con facturas que sustentan las compras realizadas; comprobantes de ingreso a bodega de la mercadería detallada en las facturas; asiento de diario, mediante el cual se contabilizó la compra; solicitudes dirigidas al International Finance Bank, para que se sirva realizar transferencias bancarias; prints de transferencias bancarias realizadas, mediante las cuales se realizó en pago de las facturas, demostrando así la realización económica de las transacciones; comprobantes de pago; convenio de pago firmado con la compañía IDESU S.A.; transferencias realizadas por medio del Pacific National Bank, mediante las cuales se realizó en pago de las facturas; cartas emitidas por los proveedores, mediante las cuales solicitan que las cancelaciones de las facturas objetadas por la administración tributaria realizó la empresa mediante cheques, a nombres de otras compañías, y otra parte en efectivo; también formularios de pago de retenciones en la fuente del Impuesto a la Renta (for. 103), de enero a diciembre del ejercicio fiscal 2006, donde se refleja el pago de las retenciones efectuadas a la administración tributaria; libro mayor de la cuenta 20101040201 "Retenciones en la Fuente 1%" donde se registran los valores retenidos y pagados a la administración tributaria, de cada una de las facturas glosadas; libro mayor de la cuenta 103010101 "Bodega Guayaquil" donde se puede observar los ingresos y salidas de las mercaderías desde el 01 de enero al 31 de diciembre del 2006, dentro de las cuales se encuentran las mercaderías adquiridas mediante las facturas motivo de controversia, así mismo otros libros mayores donde se registran pagos realizados a las facturas; transferencias realizadas con el objeto de pagar las facturas motivo de las mismas controversias; convenio de pago celebrado entre QICSA S.A. e IDESU S.A., es decir amplia y suficiente documentación que justifican los gastos efectuados y que son materia de deducción del impuesto a la renta, y bajo el amparo art. 260, primer inciso del

Recurso No. 24-2012

Código Tributario, dispone que son admisibles todos los medios de prueba por manera que nunca, se infringió el art. 17 del Código Tributario, más bien se lo aplicó conforme a su esencia (sic) y naturaleza jurídica. El fundamento de los recurrentes al manifestar que no se aplicó el art. 17 del Código Tributario, es invitar a revalorar la prueba actuada, y por ello no demuestra error de derecho alguno, ya que lo que se aspira es una revisión de la prueba que hace improcedente el recurso formulado, pues la valoración de la prueba es atribución jurisdiccional soberana o autónoma de los jueces o tribunales de instancia, por lo que no se demuestra transgresión de normas de derecho en el fallo expedido por la primera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 2 en Guayaquil". Por lo que solicita se declare sin lugar el recurso de casación interpuesto.

2.6.- El Tribunal juzgador en la sentencia dictada el 30 de noviembre de 2011, a las 12h37, indica que los contribuyentes no tienen por qué verse afectados por actuaciones de terceros, incluso en este caso particular, la Administración Tributaria no puede argumentar que no existe evidencia jurídica de la existencia de las compañías, cuando se entiende que estas fueron legalmente constituidas por la Superintendencia de Compañías, y en base a esto obtuvieron un Registro Único de Contribuyentes, y además fueron autorizadas por el propio Servicio de Rentas Internas para que emitan comprobantes de venta, aquí se comparte el criterio establecido por la parte actora de que si las compañías proveedoras contaban con las facturas autorizadas por el SRI, significa que al momento de realizar las transacciones con el contribuyente, tenían una oficina, tenían un representante legal, tenían un objeto económico, ya que todo esto fue realizado por la propia Administración Tributaria en el momento que les otorgó el Registro Único de Contribuyentes, e incluso les

proporcionó autorización para que emitan comprobantes de venta; en tal sentido, no puede ahora el Servicio de Rentas Internas desconocer sus propios actos, y por ende, no puede considerar como gastos no deducibles del Impuesto a la Renta, las transacciones en las cuales se utilizaron, los comprobantes de venta, que ellos mismo autorizaron. Mediante documentación contable aportada por el contribuyente QICSA S.A. tales como los propios comprobantes de venta junto con sus respectivos comprobantes de retención, asientos de diario, libros mayores de las cuentas caja bancos e inventarios, así como la presentación de cheques, transferencias bancarias, convenios de pago con las compañías proveedoras, la Sala entiende demostrada la realidad económica de las transacciones glosadas por la Administración Tributaria en tal sentido procede a dar de baja la glosa por concepto de compra de bienes no producidos por la sociedad por el valor de USD \$ 4'231,789.14. Además procede a dar de baja el recargo del 20% y declara con ligar la acción de impugnación presentada.

III.- COMPETENCIA

3.1.- Esta Sala es competente para conocer y resolver el presente recurso, de conformidad con lo dispuesto en el numeral 1 del art. 184 de la Constitución de la República del Ecuador, en concordancia con el art. 1 de la Codificación de Ley de Casación y el numeral 1, segunda parte, del art. 185 del Código Orgánico de la Función Judicial.

IV.- VALIDEZ PROCESAL

4.1.- 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.

V.- PLANTEAMIENTOS JURÍDICOS DEL RECURSO

5.1.- El recurrente formula los siguientes cargos, en contra de la sentencia dictada el 30 de noviembre de 2011 y notificada el 1 de diciembre de 2011, por la Primera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 2, con sede en la ciudad de Guayaquil.

Cargo 1: “falta de aplicación” del art. 17 del Código Tributario, norma de derecho que ha sido determinante en la parte dispositiva de la sentencia (causal primera).

Cargo 2: “falta de aplicación” de los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba, lo que ha conducido a la no aplicación de normas de derecho en la sentencia (causal tercera)

VI.- CONSIDERACIONES DEL TRIBUNAL DE CASACIÓN

6.1. El recurso de casación es un medio de impugnación, extraordinario, limitado y formalista que busca tutelar el derecho, a través de una correcta

aplicación de la norma jurídica en las sentencias o autos resolutivos, alcanzando la supremacía de los valores de la seguridad jurídica.

6.2.- Respecto a la causal primera alegada por el recurrente, esta Sala señala que el Art. 3 de la Ley de Casación indica: *"1ra. Aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, en la sentencia o auto, que hayan sido determinantes en su parte dispositiva"*. La causal primera del artículo 3 de la Ley de Casación, tiene como limitante la revaloración de las pruebas y debe ser planteado a partir de los hechos probados en la sentencia. Dicha causal, tiene relación con lo que se denomina vicios in iudicando ya sea por aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de las normas de derecho o precedentes jurisprudenciales. El recurrente manifiesta que ha existido falta de aplicación del art. 17 del Código Tributario, norma de derecho que ha sido determinante en la parte dispositiva de la sentencia, por lo que esta Sala procede a manifestar el contenido de dicha norma legal:

"Art. 17.- Calificación del hecho generador.- Cuando el hecho generador consista en un acto jurídico, se calificará conforme a su verdadera esencia y naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados.

Cuando el hecho generador se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen." El subrayado es de la Sala.



Recurso No. 24-2012

En atención a lo manifestado, la litis se centra en la deducibilidad o no de los gastos incurridos por el contribuyente; en la especie consta que: "los cheques girados y las transferencias bancarias realizadas por QICSA S.A. como forma de pago por las compras a las compañías IDESU S.A., BUCCELATI S.A., PODOLSKI S.A. y WALESTCORP S.A. en ningún caso fueron realizados directamente a las compañías mencionadas" (sic).

De acuerdo con Giuliani Founrouge:

"el fundamento del principio (refiriéndose al hecho económico) estriba en atender al contenido económico real de las circunstancias comprendidas, prescindiendo de las formas y estructuras inadecuadas. En otras palabras, refiere, que si los contribuyentes, por ignorancia, error o mala fe, cubren o exteriorizan sus propósitos efectivos, mediante apariencias formales distintas (por ejemplo encubren una compra venta bajo el aspecto de una donación), el fisco puede prescindir de esas apariencias y determinar la obligación tributaria según la realidad oculta, sin necesidad de demostrar la nulidad del acto jurídico aparente o accionar por la vía de la simulación"¹.

En atención a lo dicho, para que un gasto sea considerado como tal debe tener una secuencia material que así lo justifique tales como la fuente de la obligación, el pago o desembolso efectivo, la correspondiente factura y la acreditación de tales valores a favor del beneficiario; como bien indica la administración, existen facturas, pero no existe constancia de recepción del pago por parte del directamente beneficiario, hecho que no ha sido desvirtuado

¹ Carlos M. Giuliani Fonrouge, "Derecho Financiero". Depalma Ediciones 1962. Pág.: 169.

por la compañía actora, elementos que como se ha dicho, no son suficientes para demostrar la secuencia material del gasto, el mismo deviene en no deducible ya que no se ha demostrado su materialidad. Por lo que esta Sala considera que se ha evidenciado la falta de aplicación del Art. 17 del Código Tributario en que funda su recurso la administración tributaria.

6.3.- Por lo dicho en líneas anteriores, esta Sala no considera necesario realizar el análisis del segundo cargo alegado por el recurrente.

VII.- DECISIÓN

7.1.- Como se evidencia existe la justificación lógica y coherente que demuestra que en la sentencia recurrida, ha existido falta de aplicación del art. 17 del Código Tributario, ya citado.

7.2.- Por estas consideraciones, la Corte Nacional de Justicia, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, **Administrando justicia, en nombre del pueblo soberano del Ecuador, y por autoridad de la Constitución y las leyes de la República.**

VIII.- RESUELVE:

8.1.- **CASAR PARCIALMENTE** la sentencia, declarar la validez de Resolución No. 109012010RREC026851, cuyo antecedente es el acta de determinación tributaria No. 0920100100141 por impuesto a la renta del año 2006, con base en las consideraciones puntualizadas en el acápite VI de la presente sentencia,

VEINTE Y SEIS DE 27



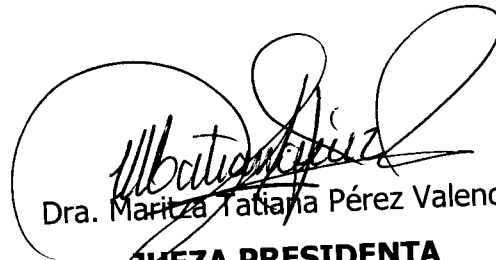
Recurso No. 24-2012

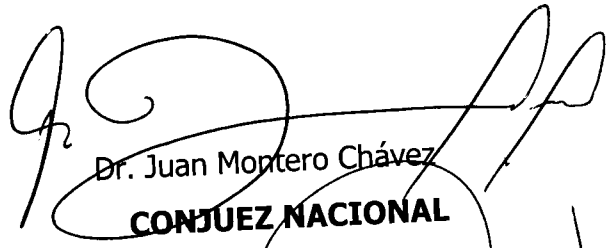
con excepción del 20% del recargo cuyo análisis y aplicación realizado por la Sala a quo es el correcto.

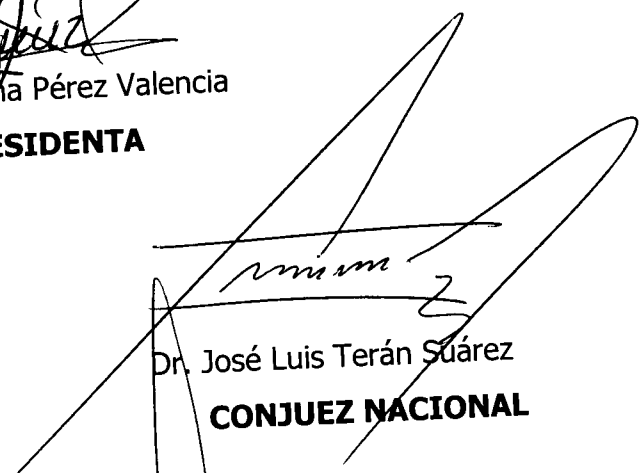
8.2.- Sin costas.

8.3.- Actúa el Ab. Diego Acuña Naranjo de conformidad con el oficio No. 03-P-SCT-2014 de 8 de enero de 2014.

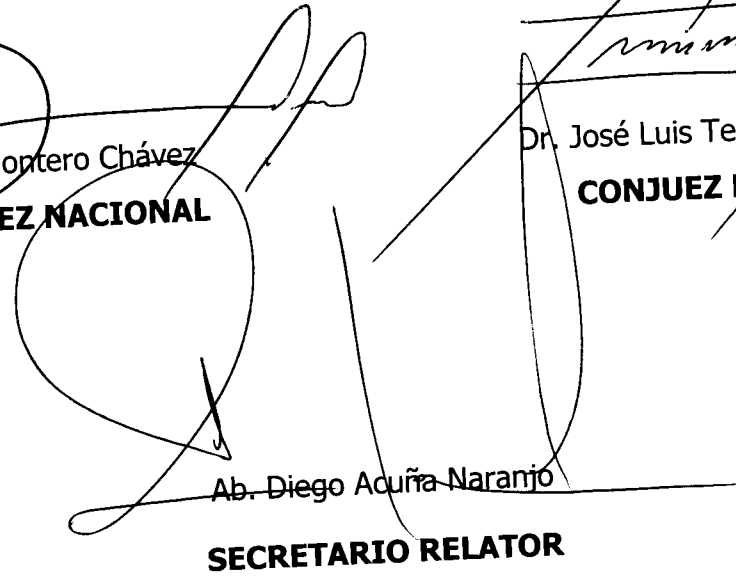
8.4.- Notifíquese, publíquese y devuélvase a la Sala de origen.


Dra. Maritza 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 dieciséis de abril de dos mil catorce a partir de las quince horas, mediante boletas judiciales notifico con la sentencia que antecede a los señores: compañía QICSA S.A, en el casillero judicial nro. 4040 del doctor Daniel Lema y otro. DIRECTOR REGIONAL LITORAL SUR DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS en los casilleros judiciales números 568 y 2424 de la abogada Laura Sabando y otro. Certifico.-


Ab. Diego Acuña Naranjo

SECRETARIO RELATOR