CORTE NACIONAL DE JUSTICIA:

SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO

PONENTE: DRA. MAGALY SOLEDISPA

Quito, lunes 30 de noviembre del 2015, las 08h59.-

VISTOS: UNO.- ANTECEDENTES: 1.1 Viene a conocimiento de esta sala el recurso de casación interpuesto por el economista Juan Miguel Avilés Murillo, director regional Litoral Sur del Servicio de Rentas Internas, contra la sentencia dictada el 27 de abril de 2012, por la Segunda Sala Temporal del Tribunal Distrital de lo Fiscal nro. 2, con sede en Guayaquil, que "*declara parcialmente con lugar la demanda de Impugnación en contra de la Resolución Administrativa No. 109012011RREC026204 de fecha 5 de octubre del 2011 relacionada con el Impuesto a la Renta del año 2007 dictada por parte del Director Regional del Servicio de Rentas Internas del Litoral Sur, planteada por la señora Ing. Com. Tanya Elizabeth López Quezada en su calidad de Gerente General y representante legal de la compañía IMVERESA IMPORTADORA DE VEHÍCULOS Y REPUESTOS S. A., en función de los Considerandos Décimo y siguientes, con los efectos que de ella deriven*", dentro de la causa nro. 09502-2011-0146, seguida por IMVERESA contra la autoridad tributaria recurrente.

1.2 El recurso de casación fue denegado por la Segunda Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal nro. 2, con sede en Guayaquil, en auto de 29 de mayo de 2012, por lo que la autoridad tributaria interpuso recurso de hecho, que fue concedido para ante la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, en auto de 26 de junio de 2012.

1.3 La Sala de Conjueza y Conjueces de la Sala de lo Contencioso Tributario, en auto de 3 de octubre de 2012, aceptó el recurso de hecho y calificó la admisibilidad del recurso de casación propuesto, por falta de aplicación de los arts. 17, 68, 82 y 91 del Código Tributario y por aplicación indebida del art. 10, primer inciso y número 1 de la Ley de Régimen Tributario Interno, al amparo de la causal primera del art. 3 de la Ley de Casación codificada.

1.4 Es preciso señalar que el recurso fue conocido previamente por la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformada por la jueza, doctora Tatiana Pérez Valencia y los conjueces, doctores Juan Montero Chávez y José Luis Terán Súarez, quienes, en sentencia de 4 de junio de 2014 se pronunciaron al respecto. Sin embargo, dicha sentencia fue objeto de acción extraordinaria de protección, propuesta por la compañía accionante.

1.5 Es así que la Corte Constitucional, luego del trámite respectivo, dentro de la causa signada como 1013-14-EP y mediante sentencia nº 094-15-SEP-CC, de 25 de marzo de 2015, aceptó la acción extraordinaria de protección planteada por IMVERESA IMPORTADORA DE VEHÍCULOS Y REPUESTOS S. A., y al considerar vulnerado el derecho constitucional al debido proceso, en la garantía de la motivación, dispuso como medidas de reparación integral, las siguientes: *"3.1. Dejar sin efecto la sentencia emitida por la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia dentro del juicio Nº 0407-2012. 3.2. Disponer que, previo sorteo otra Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia conozca y resuelva el recurso extraordinario de casación interpuesto por el economista Juan Avilés Murillo, en calidad de director regional del litoral sur del Servicio de Rentas Internas".*

1.6 En tal virtud, la causa ha sido puesta en nuestro conocimiento.

DOS: JURISDICCIÓN Y COMPETENCIA.-

La sala es competente para conocer y resolver el recurso interpuesto, de conformidad con los artículos 184.1 de la Constitución de la República; 185 y 201.1 del Código Orgánico de la Función Judicial y, se encuentra debidamente conformada, en virtud de las resoluciones del pleno del Consejo de la Judicatura números: 01-2015 y 02-2015, de 28 de enero del 2015 y publicadas en el Registro Oficial nº 445, de 25 de febrero del 2015; mediante las cuales se renovó parcialmente la Corte Nacional de Justicia y se integró sus salas; 013-2012, de 24 de febrero de 2012, publicada en el Registro Oficial nº 660 de 13 de marzo de 2012; 042-2015, de 17 de marzo de 2015, publicada en el Registro Oficial nº 471 de 1 de abril de 2015; y, 048-2015, de 30 de marzo de 2015, publicada en el Registro Oficial nº 476 de 9 de abril de 2015, con las cuales se designó conjuezas y conjueces de la Corte Nacional de Justicia, y se integró las salas especializadas, previo el cumplimiento de las disposiciones constitucionales y legales previstas para el efecto y el respectivo sorteo para la integración definitiva del tribunal que debe conocer la causa, así como la asignación de la ponencia, cuya razón obra del expediente de casación, a foja 57, por lo que, encontrándose la causa en estado de resolver, se considera:

PRIMERA: VALIDEZ PROCESAL

Al presente recurso se le ha dado el trámite previsto por la ley de la materia. No se observa del expediente circunstancia alguna que pueda afectar la validez procesal y menos aún actuación que afecte las garantías constitucionales relativas al derecho al debido proceso.

SEGUNDA: SOBRE LA NATURALEZA DEL RECURSO DE CASACIÓN

2.1 El art. 185 del Código Orgánico de la Función Judicial, en su segunda parte, atribuye competencia a la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario para

conocer los recursos de casación en materia tributaria, incluso la aduanera. A su vez, el art. 309 del Código Orgánico Tributario prevé que el recurso de casación en materia tributaria se debe tramitar con sujeción a lo dispuesto en la Ley de Casación.

2.2 El art. 10 del Código Orgánico de la Función Judicial establece el principio de unidad jurisdiccional y gradualidad, en función del cual, "la administración de justicia ordinaria se desarrolla por instancias o grados. La casación y la revisión no constituyen instancia ni grado de los procesos, sino recursos extraordinarios de control de la legalidad y del error judicial en los fallos de instancia".

2.3 Tanto la jurisprudencia nacional como la doctrina, son concordantes respecto al carácter extraordinario, formal, restrictivo y concreto de la casación, como medio de impugnación judicial.

2.4 Siendo así, corresponde a esta sala verificar las infracciones legales en que habría incurrido el tribunal de instancia, a la luz de los cargos que formula la autoridad tributaria recurrente, pues como lo señala Edgardo Villamil Portilla[1]: "*En casación, (...) la sentencia es un juicio a la sentencia del Tribunal y no a la conducta del procesado o de las partes en el contrato. No hay, salvo excepciones, un juicio sobre los hechos del proceso, es un juicio a la sentencia, un contraste entre ella y la ley; por lo que el esfuerzo argumentativo y el tipo de sentencia son diferentes. Todo ello no descarta que, una vez casada la sentencia, la Corte Suprema de Justicia asuma el papel de juzgador de instancia y que los hechos tomen un papel protagonista, pero son dos funciones enteramente diferentes que señalan que una es la exigencia de la función de la Corte como Tribunal de Casación y otra como juez de instancia cuando debe sustituir el fallo que ha sido casado*".

TERCERA: ÁMBITO DEL RECURSO DE CASACIÓN PLANTEADO

3.1 El análisis del presente recurso se contrae exclusivamente a efectuar una confrontación entre los aspectos materia del recurso de casación y la sentencia dictada por el tribunal juzgador.

Además, la resolución se circunscribirá a la causal y cargos admitidos en el auto de calificación del recurso, que obra de fojas 10 a 12 del expediente de casación.

3.2 El recurrente considera que los juzgadores de instancia desconocen los resultados del ejercicio de la facultad determinadora de la administración tributaria, que hizo prevalecer el principio de realidad económica, por lo que propone contra esa sentencia los siguientes cargos, al amparo de la causal primera del art. 3 de la Ley de Casación:

---

[1] Villamil Portilla, Edgardo, "Estructura de la sentencia judicial", Escuela Judicial "Rodrigo Lara Bonilla", Consejo Nacional de la Judicatura de Colombia, Bogotá, 2004, página 156.

3.2.1 Falta de aplicación de los arts. 17, 68, 82 y 91 del Código Tributario; e,

3.2.2 Indebida aplicación del primer inciso y numeral 1 del art. 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

3.2.3 Concluye solicitando se case la sentencia dictada dentro de esta causa por la Segunda Sala Temporal del Tribunal Distrital de lo Fiscal nro. 2, con sede en Guayaquil.

3.3 La empresa accionante, dentro del término previsto en la ley y concedido por la sala, ha contestado el recurso de casación con el que se le corrió traslado.

3.3.1 En el escrito respectivo, asegura que la sentencia impugnada aplica ley expresa, al aceptar las deducciones hechas por gastos de mantenimiento y reparaciones, así como otros gastos locales y compras netas locales de bienes producidos por la sociedad, aplicando el art. 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno, en su primer inciso; que la sala ha reconocido que el hecho que no se haya desembolsado dinero no significa que no se haya generado el gasto: " basta con el soporte del gasto"; y, que las glosas por esos gastos que constan en el Acta de Determinación No. 0920110100198, por impuesto a la renta del año 2007 y ratificadas en la resolución Administrativa No. 109012011 RRECO 26204, han sido desvirtuadas en su totalidad.

3.3.2 Por ello solicita que se rechace el recurso propuesto.

3.4 Queda delimitado de esta manera el ámbito dentro del cual esta sala debe emitir su pronunciamiento.

4.- ANÁLISIS DEL RECURSO DE CASACIÓN:

La causal primera del art. 3 de la Ley de Casación dispone:

> Art. 3.- CAUSALES.- El recurso de casación sólo podrá fundarse en las siguientes causales:
>
> 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 de su parte dispositiva;

La invocación de la causal conlleva que la sala de casación establezca si la sentencia emitida por el tribunal *a quo* guarda armonía o no con el derecho sustancial alegado (*error in iudicando*).

4.1 Falta de aplicación de los arts. 17, 68, 82 y 91 del Código Tributario.-

4.1.1 El vicio El vicio judicial "falta de aplicación" se produce cuando la jueza, el juez o tribunal, al dictar sentencia ignora normas sustantivas que están llamadas a resolver el caso y que se encuentran vigentes; y, en la especie, las referidas son normas sustanciales.

4.1.2 A decir de la autoridad tributaria, la infracción habría ocurrido en la parte de la sentencia que cita: '*En relación al punto central en el que se traba la litis, esto es, la no deducibilidad de los gastos (...) La Sala hace la observación que por parte de la Administración Tributaria, esta no ha señalado la existencia de incumplimiento de los requisitos exigidos por la norma tributaria para los comprobantes de venta emitidos por dichas compañías ni incumplimiento da las retenciones tanto del Impuesto al renta o del impuesto al valor agregado que ha realizado la actora en función de los comprobantes de venta recibido de parte de las compañías cuestionadas...*'(sic)

"*...Al respecto la Sala observa que el hecho que no se haya desembolsado el dinero no significa que no se haya generado el gasto, basta con el soporte del gasto y es lo que se considera el gasto devengado, lo que es aceptado por la Ley de Régimen Tributario Interno en su artículo 10 numeral 14, pues ello a su vez constituyó ingreso devengado para el proveedor. También observa la Sala que el hecho de soportar el gasto no solamente con los comprobantes de ventas y las retenciones (que al parecer fueron oportunas pues ninguno de los peritos hace observación a aquello) sino también con los contratos celebrados por parte de la actora y sus proveedores, cuyo objeto evidentemente cumplen con Art. 10 inciso primero de la Ley de Régimen Tributario Interno; en las condiciones expuestas las glosas por los gastos por Mantenimiento y Reparaciones, Otros gastos locales, y, Compras Netas Locales de bienes no producidos por la Sociedad, que constan en el Acta de Determinación No. 0920110100198 por impuesto a la renta del año 2007 y ratificadas en la resolución administrativa No. 109012011RREC026204, han sido desvirtuadas en su totalidad...*"

4.1.3 El recurrente justifica la proposición de los cargo señalando que la administración tributaria desconoció los costos y gastos que el contribuyente informaba haber realizado, por carecer de sustancia económica; ya que como reza tanto la resolución administrativa y el acta de determinación, el sujeto pasivo, en la fase administrativa no pudo comprobar la realidad material de los supuestos negocios jurídicos, limitándose a la presentación de documentos tales como facturas, retenciones en la fuente y/o contratos celebrados con los supuestos proveedores, para soportar los gastos cuya existencia material fue desvirtuada por la administración tributaria, en base al ejercicio de control y verificación de las obligaciones tributaria y que producto del cruce de información con terceros y de los documentos proporcionados por el contribuyente se determinó de manera fehaciente que ese gasto no era imputable al ingreso, recordando que todas las actuaciones de la administración tributaria comportan el principio de legalidad, sin embargo, ante los hechos expuestos y defendidos por la administración tributaria, el tribunal de instancia reconoce la validez de la deducibilidad de los supuestos costos y gastos, por estar documentados.

4.1.4 La empresa accionante no se ha pronunciado de manera específica sobre este cargo, limitándose a cuestionar aspectos de forma del recurso y a defender la sentencia.

4.1.5 Corresponde, determinar en consecuencia si en la especie era aplicables o no las indicadas normas que han sido impugnadas en forma conjunta. Por tanto, la sala deberá determinar:

4.1.5.1. Si es aplicable al caso el principio de la "verdadera esencia" consagrado por el art. 17 del Código Tributario;

4.1.5.2 Si el tribunal de instancia pasó por alto, en su sentencia, la facultad determinadora de la administración tributaria;

4.1.5.3 Si el tribunal ignoró las presunciones de legitimidad, ejecutoriedad y eficacia del acto administrativo impugnado; y,

4.1.5.4 Si en la sentencia, se pasó por alto las facultades que le concede a la administración tributaria el art. 91 del Código Tributario para efectuar la determinación directa de la obligación tributaria que debe realizar el contribuyente, en este caso, la empresa accionante.

Para el efecto, es menester analizar cada norma por separado.

4.1.6 Falta de aplicación del art. 17 del Código Tributario.-

Al efecto, es necesario considerar el contenido de la norma que se estima infringida.

> 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.

4.1.6.1 La autoridad tributaria, como queda indicado, para referirse a este cargo, sostiene que en la sentencia no se tiene en cuenta la sustancia económica de costos y gastos, en los que asegura el contribuyente haber incurrido, y que dedujo en su declaración del impuesto a la renta.

Agrega que la administración tributaria dentro de sus facultades legales verificó que estos hechos económicos "carecen de sustancia o realidad material", principio que ha sido ignorado por el tribunal de instancia pese a encontrarse previsto por el art. 17 del Código Tributario.

4.1.6.2 Al efecto, es indispensable establecer si a la autoridad tributaria le corresponde limitar su actividad a la constatación de la existencia de documentos de respaldo de las transacciones y de los requisitos exigibles a los mismos para deducir impuestos, al amparo del art. 10, inciso primero de la Ley de Régimen Tributario Interno, como alega el tribunal de instancia en su sentencia o si, al amparo del art. 17 del Código Tributario, la autoridad tributaria está autorizada para inquirir y establecer el trasfondo de tales transacciones, a pesar de la existencia de tales documentos;

Como se advirtió previamente, el objetivo de la casación es que la aplicación del ordenamiento jurídico por parte de los operadores de justicia guarde conformidad con el espíritu de ley. Por tanto, la exégesis que se haga de las leyes y su aplicación debe tener armonía con el propósito del legislador y con la jurisprudencia.

4.1.6.3 La norma autoriza que se tenga en cuenta "la verdadera esencia y naturaleza jurídica" al establecer la existencia del hecho generador, consagrando el principio conocido en la doctrina con diversos nombres, principalmente como "de la esencia", y que en su conjunto, aluden a la preocupación de los Estados por el abuso de las formas jurídicas.

4.1.6.4 Entonces, ¿qué se proponía el legislador al consagrar el principio de la "verdadera esencia"?; ¿cuál o cuáles eran las preocupaciones que llevaron al legislador a incluirlo en la legislación tributaria ecuatoriana?

El art. 17 del Código Tributario es una norma de carácter sustancial que se encuentra inserta en el título II, "De la obligación tributaria", capítulo I, "Disposiciones generales", dentro del libro primero: "De lo sustantivo tributario". Por tanto, esta institución forma parte de las bases conceptuales del derecho tributario ecuatoriano y aparece como art. 16 del primer Código Tributario ecuatoriano que originalmente se publicó en el Registro Oficial nº 958 de 23 de diciembre de 1975.

Como ocurre con buena parte de la legislación tributaria de la región, el código ecuatoriano se basó en el Modelo de Código Tributario para América Latina, MCTAL (BID-OEA, 1967), fruto del programa conjunto de tributación OEA-BID, cuyo propósito habría sido conciliar el interés público por la eficiencia administrativa en la recaudación de impuesto, con los derechos y garantías que consagran las constituciones de la región.

De igual manera, como lo explica la comisión que tuvo a su cargo la preparación de este código, tuvo como insumos, entre otros, los códigos fiscales y tributarios de México, Perú, Chile, Argentina, Uruguay, Bolivia y Brasil.

4.1.6.5 En materia tributaria[2], el principio de la esencia persigue un objetivo concreto: evitar que a través de la simulación de actos se reconozcan derechos o se obtengan beneficios, en general, en perjuicio de la pretensión recaudatoria del Estado, dentro de su legítima potestad tributaria.

El art. 17 del Código Tributario, aborda este principio bajo el concepto de: "Calificación del hecho generador". El vocablo "calificar", según el Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia de la Legua, es: "Apreciar o determinar las cualidades o circunstancias de alguien o de algo..." Ello implica que el legislador consideró que el hecho generador era susceptible de ser apreciado o determinado: a) conforme a su verdadera esencia y naturaleza jurídica cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados: actos jurídicos que no son lo que parecen; y, b) teniendo 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: actos jurídicos que no parecen lo que son.

4.1.6.6 En consecuencia, es una garantía de doble vía, que está llamada por una parte, a constituirse en una herramienta de la administración tributaria para el control del cumplimiento efectivo de las obligaciones tributarias, y por otro, que sean las relaciones o situaciones económicas que realmente ocurrieron las que sean consideradas en la determinación tributaria, pero limitándolas al ámbito económico, es decir, de manera alguna, por sobre lo previsto en la ley.

En la especie, es la administración tributaria la que declara haber aplicado este principio en el proceso de determinación materia de la presente litis y cuestiona al tribunal haberlo ignorado.

4.1.6.7 La norma refiere que el hecho generador debe consistir en un acto jurídico. La Enciclopedia Jurídica 2014, define al "acto jurídico", como: "Manifestación de voluntad consciente, libre y destinada a producir los efectos jurídicos determinados por la ley. Los actos jurídicos pueden dividirse en ilícitos, cuando están sancionados, o lícitos, que a su vez de dividen en actos de derecho, cuyos efectos están determinados por la ley, y negocios jurídicos, cuyos efectos se establecen por la voluntad de las partes". En efecto, la declaración del impuesto a la renta que sirvió de base para la actuación de la administración tributaria, a través del acta de determinación correspondiente, es sin duda, un acto administrativo que está llamado a producir efectos jurídicos en materia tributaria.

4.1.6.8 Corresponde establecer el alcance de los vocablos "esencia" y "naturaleza jurídica":

[2] En contabilidad, se aplica este principio tiene otra aplicación y fines.

"Esencia", según el Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia de la Lengua es: "Aquello que constituye la naturaleza de las cosas, lo permanente e invariable de ellas"; "Lo más importante y característico de una cosa..."

La esencia resultaría ser la característica principal de una cosa mientras que la naturaleza sería la esencia y peculiaridad de esas cosas. Así, tanto "esencia" como "naturaleza" vendrían a resultar sinónimos.

4.1.6.9 Así, la aplicación del art. 17 del Código Tributario, demanda tanto de la administración tributaria como de los tribunales de justicia trascender las formas de los actos jurídicos sometidos a su conocimiento, para alcanzar la verdad. Para ello, como no podía ser de otra manera, el propio código, consigna las herramientas normativas que auxilian a la administración tributaria en este cometido.

4.1.6.10 En la especie, de la lectura de la sentencia se verifica que, pese a que la norma fue invocada por la autoridad tributaria, al contestar la demanda, el tribunal de instancia elude pronunciarse sobre su contenido y específicamente sobre el principio de la "esencia" alegado; y, en su lugar trata de reducir el análisis y concretar su decisión a que la autoridad tributaria no habría precisado los requisitos faltantes a la documentación presentada por la empresa accionante, para rechazar la deducibilidad de los gastos, cuando la razón de ser de las glosas no es la falta de cumplimiento de requisitos (forma) sino la falta de esencia, induciendo a pensar que la única manera por la que la administración tributaria podría desconocer la deducción es por falta de cumplimiento de requisitos.

4.1.6.11 El principio de la esencia, justamente, está concebido para afrontar aquellos casos en que se pone en evidencia un respeto formal y aparente de la norma [documentos] pero vulnerando su espíritu en la realidad. Entonces, en estos casos, la forma y los requisitos no es lo que está en controversia, sino qué hay detrás de esa apariencia.

4.1.6.12 Merece atención especial que el tribunal de instancia, en el considerando DÉCIMO SEGUNDO, para justificar su resolución, exponga que la sala "observa lo que ha señalado la Jurisprudencia Tributaria", citando para el efecto la sentencia dictada por esta sala, dentro del expediente 127, que consta publicado en el Registro Oficial (suplemento) nº 135 de 26 de abril de 2011, de la que transcribe: "*DÉCIMO TERCERO.- La Administración Tributaria, al tiempo de verificar la razonabilidad de los gastos y su relación con el ingreso, debe ser extremadamente cuidadosa para no afectar las libertades de comercio, industria, contratación y en general de emprendimiento garantizadas por la Constitución. Tal examen debe sustentarse en bases técnicas y científicas, pero sobre todo, debe respetar el carácter superior de los derechos en virtud de los cuales los contribuyentes gozan de libertades, arbitrios y medios para llevar adelante sus actividades económicas.*". Y agrega: "*Por otro lado, la Sala considera que no pueda atribuirse al contribuyente*

obligaciones no previstas por la ley respecto de terceros, ni constituirlo en fiscalizador de las actividades u omisiones de aquéllos".

Mas, revisada esa "Jurisprudencia Tributaria" alegada por el tribunal de instancia, para justificar su resolución, tenemos que dicha resolución ha sido mutilada e indebidamente citada, pues, al contrario, la sentencia dictada dentro del recurso de casación nº 127-2007 le da la razón a la autoridad tributaria, como se pasa a evidenciar de la resolución íntegra:

> "DECIMO SEGUNDO: Esta Sala de Casación en reiterados fallos ha sentado el criterio de que **los gastos, para ser deducibles, deben cumplir con los requisitos formales que la ley ha previsto para el efecto. Este criterio de ninguna manera implica que los requisitos formales sean los únicos necesarios para que los gastos se consideren deducibles, pues, a más de estos requisitos formales, es preciso que la esencia de los negocios jurídicos que subyacen a los elementos formales tenga el sustento conceptual analizado en el Considerando anterior.** En conclusión, para que un gasto se considere deducible es preciso que concurran dos requisitos: de un lado, que el mismo esté vinculado razonablemente a la generación del ingreso presente o futuro, real o potencial; y, por otro, que cumpla con los requisitos formales determinados por la ley para sustentarlo.
>
> DECIMO TERCERO: La Administración Tributaria, al tiempo de verificar la razonabilidad de los gastos y su relación con el ingreso, debe ser extremadamente cuidadosa para no afectar las libertades de comercio, industria, contratación y en general de emprendimiento garantizadas por la Constitución. Tal examen debe sustentarse en bases técnicas y científicas, pero sobre todo, debe respetar el carácter superior de los derechos en virtud de los cuales los contribuyentes gozan de libertades, arbitrios y medios para llevar adelante sus actividades económicas.
>
> DECIMO CUARTO: En la especie, aunque pueda haberse probado el cumplimiento de los requisitos formales para que el gasto impugnado sea deducible y sin que pueda atribuirse al contribuyente obligaciones no previstas por la ley respecto de terceros, ni constituirlo en fiscalizador de las actividades u omisiones de aquéllos, los elementos de juicio aportados por la Administración conducen a concluir que el gasto cuestionado no guarda relación mínimamente razonable con el ingreso de la Empresa actora. Por lo tanto, no habiéndose cumplido con uno de los dos requisitos que se han analizado son necesarios para considerar deducible el gasto, es procedente casar la sentencia. En mérito de las consideraciones expuestas, habiéndose infringido el art. 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno, la SALA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL, ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCION Y LAS LEYES DE LA REPUBLICA, casa la sentencia de 25 de agosto del 2007 expedida por la Sala Única del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 2 con sede en Guayaquil y

reconoce la legitimidad de la Resolución impugnada. Notifíquese, publíquese, devuélvase.

f) Drs. Genaro Eguiguren Valdivieso.- José Vicente Troya Jaramillo.- Meri Alicia Coloma Romero, jueces nacionales". (el resaltado es de la sala)

En consecuencia, el criterio de esta sala ha sido que la actuación de la administración tributaria no está limitada a la constatación de requisitos formales, sino que está facultada legalmente a verificar que "la esencia de los negocios jurídicos que subyacen a los elementos formales, tenga el sustento conceptual", en atención a lo dispuesto por el art. 17 del Código Tributario.

4.2 Respecto a la falta de aplicación del art. 68 del Código Tributario:

> Art. 68.- Facultad determinadora.- La determinación de la obligación tributaria, es el acto o conjunto de actos reglados realizados por la administración activa, tendientes a establecer, en cada caso particular, la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo.
>
> El ejercicio de esta facultad comprende: la verificación, complementación o enmienda de las declaraciones de los contribuyentes o responsables; la composición del tributo correspondiente, cuando se advierta la existencia de hechos imponibles, y la adopción de las medidas legales que se estime convenientes para esa determinación.

4.2.1 Por tanto, se ha atribuido a la administración tributaria la potestad de ejercer la facultad determinadora, que es la capacidad del Estado de verificar las declaraciones de impuesto del contribuyente, y para ello la norma alude explícitamente a "la composición del tributo".

Sin duda, las deducciones pueden ser parte de la composición del tributo. La autoridad tributaria, en su escrito de impugnación asegura que los juzgadores de instancia desconocen los resultados del ejercicio de la facultad determinadora de la administración, "que hizo prevalecer el principio de realidad económica, desconocido en sentencia".

4.2.2 Este cargo, tal como está planteado deviene en complementario del anterior y por tanto, su suerte está atada a la del cargo principal.

4.3 La autoridad tributaria impugna también la sentencia por falta de aplicación de los arts. 82 y 91 del Código Tributario, del tenor siguiente:

> Art. 82.- Presunción del acto administrativo.- Los actos administrativos tributarios gozarán de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad y están llamados a cumplirse; pero serán ejecutivos, desde que se encuentren firmes o se hallen ejecutoriados.
>
> Sin embargo, ningún acto administrativo emanado de las dependencias de las direcciones y órganos que administren tributos, tendrán validez si no han sido autorizados o aprobados por el respectivo director general o funcionario debidamente delegado.

4.3.1 La transcrita es una norma de carácter general y supletorio, que establece una presunción legal, vinculada con el principio de autotutela declarativa de la administración tributaria.

4.3.1.1 La parte recurrente, en el acápite 5.1, dedicado a la fundamentación de los cargos por la causal primera no ahonda en su justificación, pero afirma que el tribunal de instancia, al no darle validez legal a las actuaciones administrativas habría incurrido en falta de aplicación de esta norma.

4.3.1.2 La presunción consagrada en esta norma es de aquellas que en doctrina se conoce como *iuris tantum*, y teniendo esta naturaleza, admite prueba en contrario, por lo tanto, su análisis entrañaría necesariamente una revisión de la valoración de la prueba efectuada por el tribunal de instancia, que es improcedente; además, la impugnación tiene carácter general, por lo que el cargo deviene en improcedente.

4.3.2 Con relación al art. 91 del Código Tributario:

> Art. 91.- Forma directa.- La determinación directa se hará sobre la base de la declaración del propio sujeto pasivo, de su contabilidad o registros y más documentos que posea, así como de la información y otros datos que posea la administración tributaria en sus bases de datos, o los que arrojen sus sistemas informáticos por efecto del cruce de información con los diferentes contribuyentes o responsables de tributos, con entidades del sector público u otras; así como de otros documentos que existan en poder de terceros, que tengan relación con la actividad gravada o con el hecho generador.

De la lectura de la norma, queda en claro la intención del legislador de dotar a la administración tributaria de herramientas efectivas para el cumplimiento de su facultad determinadora.

4.3.2.1 Cabría preguntarse: ¿Qué sentido tendría que la ley establezca la facultad de calificar la esencia o verdadera naturaleza de los actos jurídicos, para efectos impositivos, sino se le confiere la facultad determinadora? Luego: ¿Tendría algún sentido consagrar la facultad determinadora si, al mismo tiempo, no se le atribuye a la administración tributaria, las herramientas necesarias para que pueda cumplir su cometido?; y, por último, tendría algún sentido que el Estado disponga a la administración tributaria que priorice la esencia sobre la forma, le otorgue la facultad determinadora y le dote de herramientas para cumplir su rol, si solo se terminará analizando el contenido formal de los actos vinculados a la determinación tributaria?

De aceptarse el análisis del tribunal, se estaría restringiendo antijurídicamente la facultad determinadora de la autoridad tributaria, limitándola al papel de registradora de información.

4.3.2.2 Se debe tener en cuenta que la materia en controversia es la deducción de gastos para efectos impositivos, que no es otra cosa que, para determinar el impuesto correspondiente al ejercicio fiscal, se puedan deducir ciertos gastos y

costos; por lo tanto, se trata de un beneficio fiscal que como cualquier otro que reciba un contribuyente, está sujeto a la verificación por parte el Estado, partiendo de la premisa de que en el país existe libertad de contratación y de negociación. Ello implica que las personas tanto naturales como jurídicas, en el ejercicio de su libertad, tienen derecho a incurrir en gastos y efectuar los negocios que a bien tuvieren, sin embargo, a quienes desean conferirles efectos tributarios, el Estado les exige una diligencia mediana u ordinaria en la realización de tales negocios, sin perjuicio de aplicar aquello que en doctrina tributaria se conoce como "economía de opción", que no es otra cosa que la posibilidad de que el contribuyente opte por la figura jurídica tributaria que más le beneficie, dentro de las previsiones legales.

En palabras del profesor Enrique Vidal Henderson[3] "el respeto a los derechos humanos es fundamental en todo Estado de Derecho pero éstos no pueden constituir una cortina de humo protectora que favorezca a los evasores; no es ésa su finalidad. Por tal razón, estimamos jurídicamente válidas las facultades de la Administración (...) siempre que para ello se respeten las pautas y procedimientos establecidos por la ley, así como el derecho de defensa del contribuyente. Opinamos que en Latinoamérica el negar a la Administración el obtener información o el acceso a determinada documentación tiene que dejar de ser el mejor vehículo para la impunidad tributaria; el Modelo es a nuestro criterio el mejor instrumento para encaminar adecuadamente la tendencia anotada sobre facultades de la Administración".

4.3.2.3 Por lo expuesto, le correspondía al tribunal de instancia reconocer la procedencia de la aplicación del art. 17 del Código Tributario por parte de la administración tributaria, en la determinación practicada, al tenor de lo dispuesto adicionalmente por los arts. 68 y 91 del Código Tributario, que son objeto de impugnación.

4.4 Indebida aplicación del primer inciso y número 1 del art. 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno.-

4.4.1 La indebida aplicación parte del supuesto de que la norma, estando vigente, no está llamada a solucionar el caso.

> Art. 10.- 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;

[3] VIDAL HENDERSON, Enrique, "El Modelo de Código Tributario para América Latina y la necesidad de su actualización", páginas 57 y 58, en: Rev. 22 del Instituto de Peruano de Derecho Tributario, Lima, Juni de 1992.

Tanto el inciso primero como el número 1 del art. 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno, son mencionados en la sentencia y en ellos se fundamenta el tribunal para resolver en el sentido que lo ha hecho, por lo que corresponde establecer si su aplicación en la resolución del caso fue debida o indebida, como sostiene la autoridad recurrente.

4.4.2 Según la administración tributaria no se debió aplicar la norma porque las deducciones no han servido para generar rentas, esto con respecto al primer inciso del art. 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno; y, con respecto al número 1 de la citada norma, sostiene que tampoco es aplicable, porque las glosas no se establecieron por la validez o invalidez de los documentos, sino porque no tienen sustancia económica.

4.4.2.1 Respecto al inciso primero del art. 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno, el cargo no se lo analiza porque ello entrañaría analizar la prueba actuada para determinar si se generó o no rentas con dichos gastos, lo cual es improcedente al amparo de la causal primera.

4.4.2.2 En relación con el número 1, el cargo es complementario con los anteriores y completa la proposición jurídica de la impugnación planteada, pues, la falta de aplicación de los arts. 17, 68 y 91 del Código Tributario, lleva implícita la aplicación indebida de otra norma u otras normas que a su vez, sí informaron la resolución judicial, que en este caso, es justamente el art. 10, número 1 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

4.5 La sala advierte sin embargo que, en forma indebida, la administración tributaria ha procedido a efectuar el recargo del 20% sobre el principal de la determinación, aplicando retroactivamente el art. 90, reformado del Código Tributario, que rige a partir del 2008, conforme lo estableció la resolución del pleno de la Corte Nacional de Justicia, de 4 de mayo de 2011, publicada en el Registro Oficial 471 de 16 de junio de 2011, y que no es aplicable por tanto, al ejercicio fiscal 2007.

DECISIÓN:

Por las consideraciones expuestas, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, ADMINISTRANDO JUSTICIA EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LEYES DE LA REPÚBLICA, acepta el recurso de casación propuesto por la autoridad tributaria y confirma las glosas por "Gastos de mantenimiento y Reparaciones", "Otros gastos locales" y "Compras netas locales de bienes no producidos por la sociedad" contenidas en el acta de determinación nº 0920110100198 por impuesto a la renta del año 2007 de la compañía IMVERESA IMPORTADORA DE VEHÍCULOS Y REPUESTOS S. A., y ratificadas en la resolución administrativa no. 109012011RREC026204, pero dejan sin efecto el

Sesenta y seis 66

recargo del 20% de la obligación contenida en dicha acta, conforme se explica en el punto 4.5 de esta sentencia.

Actúe la abogada Alejandra Morales Navarrete, secretaria relatora de la sala. Sin costas. Notifíquese, publíquese y devuélvase para los fines correspondientes.

Dra. Ana María Crespo Santos
JUEZA NACIONAL

Dra. Magaly Soledispa Toro
CONJUEZA NACIONAL

Dr. Darío Velástegui Enríquez
CONJUEZ NACIONAL

Certifico:

Abg. Martha Alejandra Morales Navarrete
SECRETARIA RELATORA