

Verdadero

25



Recurso No. 0171-2015

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

Quito, martes 2 de febrero del 2016, Las 15h32.-

**ASUNTO**

Resolución del recurso de casación interpuesto por el economista Antonio Avilés Sanmartín, en su calidad de Director Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas (anterior Dirección Regional Litoral Sur), en contra de la sentencia del 13 de marzo de 2015, las 14h04, dictada por la Tercera Sala del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario No. 2, con sede en la ciudad de Guayaquil, dentro del juicio de impugnación No. 2010-0118, deducido por el señor Marcos Alejandro Parra Ramírez, en calidad de Gerente General de la compañía OCEANBAT S.A., en contra de la Resolución No. 109012010RREC019593 del 25 de agosto de 2010, que declara la validez del Acta de Determinación No. 0920100100034, por concepto de Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2006.

**1. ANTECEDENTES**

1.1 Mediante escrito de 6 de abril de 2015, el economista Antonio Avilés Sanmartín, en su calidad de Director Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas (anterior Dirección Regional Litoral Sur), fundamentó el recurso de casación en la **causal primera** del art. 3 de la Ley de Casación. Estimó que en la sentencia recurrida se infringieron las siguientes normas de derecho: Falta de aplicación de los arts. 89 del Código Tributario, 64 de la Ley de Régimen Tributario Interno y 18 del Reglamento de Comprobantes de Venta y de Retención.

1.1.1 La Administración Tributaria en su recurso argumenta que, con relación al considerando octavo, numeral 3) del fallo recurrido (referente a la glosa: Compras Netas Locales de bienes no producidos por la sociedad – casillero 712), se evidencia la falta de aplicación del artículo 89 del Código Tributario; falta de aplicación del artículo 64 de la Ley de Régimen Tributario Interno; y, una falta de aplicación del artículo 18 del Reglamento de Comprobantes de Venta y de Retención; que la conclusión a la que llega la Sala juzgadora en relación a la justificación realizada por la empresa contribuyente sobre el rubro consignado en el casillero 712 Compras Netas Locales de Bienes no producidos por la sociedad, es que a pesar del incumplimiento de los requisitos impuestos por la normativa tributaria aplicable a la época y desconociendo la declaración inicial presentada por el propio contribuyente referente al Impuesto a la Renta del año 2006, la cual es definitiva y vinculante, se acepta como deducible un gasto alegado por el sujeto pasivo siendo que dicho gasto se pretende sustentar con comprobantes de venta que no cumplen con las características exigidas por el Reglamento de Comprobantes y de Retención. Con relación a la falta de aplicación de los arts. 89 del Código Tributario, 64 de la Ley de Régimen Tributario Interno y 18 del Reglamento de Comprobantes de Venta y Retenciones, dice que: La norma de derecho contenida en el art. 89 del Código Tributario indica que la declaración efectuada por el sujeto pasivo es definitiva y vinculante; sin embargo en el caso de rectificar errores de hecho o



**Recurso No. 0171-2015**

de cálculo el contribuyente tendrá un año para efectuar tales rectificaciones, siempre que no exista la correspondiente actuación por parte de la autoridad competente; que la Sala acepta como válida la declaración sustitutiva que OCEANBAT S.A., procedió a presentar con más de dos años de posterioridad a la fecha de presentación de la declaración original de Impuesto a la Renta y posterior de haberse iniciado el proceso determinativo por parte del SRI; que si la Sala hubiera atendido el artículo antes mencionado no hubiera tenido como válida la declaración sustitutiva presentada el 10 de febrero del 2010; que la respectiva orden de determinación se había notificado el 9 de febrero del 2010, consecuentemente ya se había iniciado el proceso determinativo para el período fiscal 2006, por lo cual la mencionada declaración sustitutiva fue considerada como inválida dentro del proceso determinativo; que en el fallo recurrido se evidencia la falta de aplicación del art. 64 de la Ley de Régimen Tributario Interno, puesto que los señores jueces aceptan como válidos comprobantes de venta respecto de los cuales no es posible identificar el IVA generado en cada una de las operaciones comerciales; que en la factura emitida se debía haber desglosado el valor del IVA del precio de venta, y por supuesto que no se podrán deducir los impuestos que el propio contribuyente puede trasladar u obtener por ellos crédito tributario; que el 64 de la Ley de Régimen Tributario Interno, no es aplicado por la Sala, sino que de la manera más ligera se expresa que concuerda con el informe de la perito insinuada por la parte actora, en el sentido de que el contribuyente por error declaró como costo el IVA pagado por compra de combustible, y el hecho de que este IVA no estuviese desglosado en las facturas de OCEANBAT S.A., emitió a sus clientes; que de la mano con lo expuesto, el art. 18 del Reglamento de Comprobantes de Venta y de Retención, señalaba los requisitos de llenado para las facturas, que *"...las normas transcritas no han sido tomadas en consideración dentro de la sentencia de instancia, tal es así que se puede*

*dilucidar de la lectura del fallo como la Sala acepta como deducible un gasto en virtud de la presentación de una declaración sustitutiva que no cumplía con los requisitos impuestos por la ley para ser considerada como válida, y más aún acepta aquellos comprobantes que no cumplen con los requisitos de llenado, al no especificar a cuánto asciende el IVA dentro de cada operación. ...La falta de aplicación de las normas de derecho contenidas en los artículos 89 del Código Tributario; artículo 64 de la Ley de Régimen Tributario Interno; y, artículo 18 del Reglamento de Comprobantes y de Retención ha sido determinante para la parte dispositiva del fallo recurrido. La Sala, como consecuencia de los vicios anotados ha incurrido en el error de aceptar como válida la declaración sustitutiva presentada fuera de los plazos previstos por la ley, desconociendo la declaración inicial de Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio fiscal 2006 del contribuyente OCEANBAT S.A. Más allá de lo anterior, basa su decisión en comprobantes de venta que no diferencian el rubro por concepto del IVA del valor de la operación, pues tales documentos contienen un sello con la leyenda de "IVA INCLUIDO", lo cual tampoco ha podido ser verificado dentro de la sentencia recurrida". Por los fundamentos expuestos solicita se case la sentencia recurrida.*

**1.2** Mediante auto de fecha 26 de mayo de 2015, las 08h48, la doctora Magaly Soledispa, Conjueza de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, calificó la admisibilidad del recurso de casación en referencia, por la causal primera del art. 3 de la Ley de Casación, por el cargo de falta de aplicación de los artículos detallados en el numeral 1.1 de esta sentencia; y, ordenó correr traslado a la contraparte para que diera contestación al mismo dentro del término previsto en el art. 13 de la Ley de Casación.

**1.3** La compañía OCEANBAT S.A., no presenta contestación alguna al recurso de casación presentado por la Administración Tributaria.

**1.4** El Tribunal *A quo* en la sentencia recurrida "...declara, parcialmente, con lugar la demanda de Impugnación presentada por el señor Marcos Alejandro Parra Ramírez, en su calidad de Gerente General de la compañía OCEANBAT S.A., en contra del el Acta de Determinación Tributaria No. 0920100100034 emitida el 25 de enero del 2010 y notificada el 8 de febrero del 2010 y, la negativa a la impugnación de la misma constante en la Resolución No. 109012010RREC019593 del 25 de Agosto del 2010 por el Director Regional Litoral Sur del Servicio de Rentas Internas "SRI", y en mérito a lo que establece en esta sentencia, se desvanecen y se deja sin efecto la totalidad de la glosa del Casillero No. 712 correspondiente a "Compras netas de bienes no producidos por la sociedad", que afecta a la Conciliación tributaria, por concepto del Impuesto a la Renta del ejercicio económico correspondiente al año 2006; y, se confirman las glosas impuestas en esa resolución para los casilleros 601, 602, 605, 610, 749, 763, por concepto del Impuesto a la Renta del ejercicio económico correspondiente al año 2006, cuya liquidación de valores se encuentran en las glosas ratificadas, más los intereses respectivos, se efectuará una vez ejecutoriada la presente sentencia, que la compañía OCEANBAT S.A., debe pagar al Servicio de Rentas Internas, de conformidad con lo que establece el Art. 22 del Código Tributario, sin el recargo del 20%".

## **2. JURISDICCION Y COMPETENCIA**

**2.1** Este Tribunal Especializado es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación, en virtud de las Resoluciones Nos. 004-2012 de

25 de enero de 2012 y 341 -2014 de 17 de diciembre de 2014, emitidas por el Pleno del Consejo de la Judicatura; Resoluciones Nos. 01-2015 y 02-2015 de 28 de enero de 2015, expedidas por el Pleno de la Corte Nacional de Justicia; así como por el sorteo que consta en el proceso y en atención a lo previsto en los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República Ecuador, 185 segunda parte, número 1 del Código Orgánico de la Función Judicial y artículo 1 de la Codificación de la Ley de Casación.

### **3. VALIDEZ PROCESAL**

**3.1** En la tramitación del presente recurso extraordinario de casación, se han observado las solemnidades inherentes a esta clase de impugnaciones y no existe nulidad alguna que declarar.

### **4. PLANTEAMIENTO DE LOS PROBLEMAS JURÍDICOS**

**4.1** La Autoridad Tributaria, con sustento en la causal primera del art. 3 de la Ley de Casación, formula el siguiente cargo contra la sentencia dictada el 13 de marzo del 2015, las 14h04, por la Tercera Sala del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario No. 2, con sede en la ciudad de Guayaquil:

**Cargo único: “Falta de aplicación”** de los artículos 89 del Código Tributario, 64 de la Ley de Régimen Tributario Interno y 18 del Reglamento de Comprobantes de Venta y de Retención.



## 5. CONSIDERACIONES Y RESOLUCIÓN DE LOS PROBLEMAS JURÍDICOS

5.1 La casación es un recurso extraordinario, de alta técnica jurídica, formal y excepcional, cuyo principal objetivo es la defensa del ordenamiento jurídico imperante, precautelando y conservando la unidad e integridad de la jurisprudencia.

La actividad del organismo jurisdiccional de casación se mueve, por el impulso de la voluntad del recurrente; y es él quien, en los fundamentos en que se apoya el recurso, cristaliza y condiciona la actividad del Tribunal de casación y señala, de antemano, los límites que no pueden ser rebasados.

5.2 El recurrente plantea su recurso fundamentando en la **causal primera** del art. 3 de la Ley de Casación que 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”.*

Esta causal es conocida en la doctrina como la violación directa de la Ley y que de configurarse el yerro jurídico de la sentencia la misma debe ser corregida. La causal tiene como limitante la revaloración de las pruebas y debe ser planteada a partir de los hechos probados en la sentencia. Para que se constituya la misma se requiere la presencia de dos elementos: el primero, que debe haber violación directa de las normas sustantivas en la sentencia impugnada; y, el segundo, que la transgresión haya sido determinante en la parte resolutive del fallo recurrido; esta violación puede estar dada por aplicación indebida que se presenta cuando entendida rectamente la norma se la aplica sin ser pertinente al asunto que es materia de la decisión, es decir el juez hace obrar la norma a una situación no prevista o regulada por ella; la **falta de aplicación**, en cambio, es la omisión que realiza el juzgador en la

utilización de las normas o preceptos jurídicos que debían aplicarse a una situación concreta, conduciendo a un error grave en la decisión final; mientras que la errónea interpretación de normas de derecho consiste en la falta que incurre el Juez al dar erradamente a la norma jurídica aplicada un alcance mayor o menor o distinto que el descrito por el legislador. La invocación de la causal conlleva que la Sala de Casación verifique si la sentencia emitida por el Tribunal *A quo* riñe con el derecho (*error in iudicando*) es decir que los hechos sobre los que se discutió en la Sala de instancia han sido dados por ciertos y aceptados por las partes procesales, por lo que, no se podrán volver a analizar las pruebas presentadas por las partes dentro de la instancia.

5.3 El recurrente manifiesta que en la sentencia se han violentado las normas señaladas en el considerando 4.1 de este fallo, cuyos textos son los siguientes:

CÓDIGO TRIBUTARIO.

*“Art. 89.- Determinación por el sujeto pasivo.- La determinación por el sujeto pasivo se efectuará mediante la correspondiente declaración que se presentará en el tiempo, en la forma y con los requisitos que la ley o los reglamentos exijan, una vez que se configure el hecho generador del tributo respectivo.*

***La declaración así efectuada, es definitiva y vinculante para el sujeto pasivo, pero se podrá rectificar los errores de hecho o de cálculo en que se hubiere incurrido, dentro del año siguiente a la presentación de la declaración, siempre que con anterioridad no se hubiere establecido y notificado el error por la administración”.***

LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO.

*“Art. 64.- Facturación del impuesto.- Los sujetos pasivos del IVA tienen la obligación de emitir y entregar al adquirente del bien o al beneficiario del servicio facturas, boletas o notas de venta, según el caso, por las operaciones*





Recurso No. 0171-2015

que efectúe, en conformidad con el reglamento. Esta obligación regirá aun cuando la venta o prestación de servicios no se encuentren gravados o tengan tarifa cero. **En las facturas, notas o boletas de venta deberá hacerse constar por separado el valor de las mercaderías transferidas o el precio de los servicios prestados y la tarifa del impuesto; y el IVA cobrado.**

El no otorgamiento de facturas, boletas, notas o comprobantes de venta constituirá un caso especial de defraudación que será sancionado de conformidad con el Código Tributario.

En caso de los derivados del petróleo para consumo interno y externo, Petrocomercial, las comercializadoras y los distribuidores facturarán desglosando el impuesto al valor agregado IVA, del precio de venta”.

**REGLAMENTO DE COMPROBANTES DE VENTA Y DE RETENCIÓN.**

“Art. 18.- Requisitos de llenado para facturas.- Las facturas contendrán la siguiente información no impresa sobre la transacción:

1. Apellidos y nombres, denominación o razón social del comprador;
2. Número de registro único de contribuyentes del comprador o cédula de identidad, excepto en las operaciones de exportación;
3. Descripción o concepto del bien transferido o del servicio prestado, indicando la cantidad y unidad de medida, cuando proceda. Tratándose de bienes que están identificados mediante códigos, número de serie o número de motor, deberá consignarse obligatoriamente dicha información;
4. Precio unitario de los bienes o servicios;
5. Valor total de la transacción. En el caso de las ventas efectuadas por los productores nacionales de bienes gravados con el ICE, tal valor no incluirá ni el ICE ni el IVA;

6. Descuentos o bonificaciones;

7. En el caso de las ventas efectuadas por los productores nacionales de bienes gravados con el ICE, se consignará el impuesto a los consumos especiales por separado;

**8. Impuesto al valor agregado; señalando la tarifa respectiva;**

9. En el caso de los servicios prestados por hoteles, bares y restaurantes, debidamente calificados, la propina establecida por el Decreto Supremo N° 1269, publicado en el Registro Oficial N° 295 del 25 de agosto de 1971. Dicha propina no será parte de la base imponible del IVA;

10. Importe total de la transacción;

11. Signo y denominación de la moneda en la cual se efectúa la transacción, únicamente en los casos en que se utilice una moneda diferente a la de curso legal en el país;

12. Fecha de emisión; y,

13. Número de las guías de remisión, cuando corresponda.

En los casos excepcionales en los cuales el emisor entregue facturas a consumidores finales por no contar con notas de venta, deberá consignar la leyenda "CONSUMIDOR FINAL" en lugar de los apellidos y nombres, denominación o razón social y del número de RUC o cédula del comprador. No obstante, si el valor de venta fuera superior a US\$ 200 (doscientos dólares) se deberá consignar el nombre del comprador y el número de RUC o cédula de identidad.

Cada factura debe ser totalizada y cerrada individualmente. En el caso de facturas emitidas por sistemas computerizados autorizados por el Servicio de Rentas Intentas, que tuvieran más de una página deberá numerarse cada una



**Recurso No. 0171-2015**

*de las páginas que comprende la factura, especificando en cada página el número de la misma y el total de páginas que conforman la factura”.*

**5.4** La Autoridad Tributaria argumenta que la Sala de instancia acepta como válida la declaración sustitutiva que OCEANBAT S.A., que presentó el 10 de febrero del 2010, la cual es con más de dos años de posterioridad a la fecha de presentación de la declaración original de Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio fiscal 2006; que además, la presentación de dicha declaración sustitutiva es posterior al inicio del proceso determinativo por parte del SRI, el cual se notificó el 9 de febrero del 2010, por lo cual la mencionada declaración sustitutiva fue considerada como inválida dentro del proceso determinativo; que en tal virtud, existe falta de aplicación del art. 89 del Código Tributario que dispone que la declaración efectuada por el sujeto pasivo es definitiva y vinculante; que sin embargo, en el caso de rectificar errores de hecho o de cálculo el contribuyente tendrá un año para efectuar tales rectificaciones, siempre que no exista la correspondiente actuación por parte de la autoridad competente; que en el fallo recurrido se evidencia la falta de aplicación del art. 64 de la Ley de Régimen Tributario Interno, pues los jueces aceptan como válidos comprobantes de venta respecto de los cuales no es posible identificar el IVA generado en cada una de las operaciones comerciales; que la factura emitida se debía haber desglosado el valor del IVA del precio de venta; que la Sala con total ligereza expresa que concuerda con el informe de la perito insinuada por la parte actora, en el sentido de que el contribuyente por error declaró como costo el IVA pagado por compra de combustible y el hecho de que este IVA no estuviese desglosado en las facturas de OCEANBAT S.A., emitió a sus clientes; que el art. 18 del Reglamento de Comprobantes de Venta y de Retención, señala los requisitos de llenado para las facturas, que debe constar en las mismas con el IVA señalando la tarifa respectiva, lo cual no ocurre en la especie.

~~Handwritten signature or mark~~

5.5 Al respecto el Tribunal de instancia en la sentencia recurrida, de fojas 1124 a 1125, manifiesta lo siguiente: "OCTAVO: ...3. GLOSA: COMPRAS NETAS LOCALES DE BIENES NO PRODUCIDOS POR LA SOCIEDAD; (Casillero 712) En la resolución impugnada se indica que; de la revisión efectuada la información presentada por la contribuyente, se pudo observar que existe inconsistencias entre el valor de compras netas locales de bienes no producidos por la sociedad presentado por el contribuyente y el valor consignado en el casillero 712 de la declaración original del Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2006, por concepto de Compras Netas Locales de Bienes Producidos por la Sociedad. Así mismo se procedió a comparar la información presentada por la contribuyente Oceanbat S.A., el 09 de julio del 2009 mediante tramite No. 109012009045889, con la información presentada por PETROCOMERCIAL, FILIAL DE PETROECUADOR, se pudo evidenciar que el contribuyente cargo al costo del IVA pagado por las compras de combustible, por lo tanto, no ejecutó lo establecido en el tercer inciso del Art. 124 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, además se señaló que la actividad del contribuyente OCEANBAT S.A., es la venta al por mayor de combustible líquido, el contribuyente al no haber presentado pruebas de descargo consistentes en documentación tendientes a desvirtuar y justificar la glosa establecida en el Acta de Determinación No. 0920100100034 por la cantidad de US\$5,227.554.16, la Administración Tributaria procede a ratificar la glosa en su totalidad por el valor antes referido. En conocimiento de las glosas que se contienen en el Acta de Determinación, la parte actora manifiesta que durante la revisión de la información, la Administración Tributaria se percató que el sujeto pasivo OCEANBAT S.A., presentó dicha información en base a los valores declarados y consignados en la declaración sustitutiva de Impuesto a la Renta por el período fiscal 2006, totalizando en el casillero 712 Compras Netas Locales de Bienes no

**Recurso No. 0171-2015**

*Producidos por la Sociedad, por valor de US\$43,971,445.07 y no en base a los valores consignados en la declaración original de la Declaración del Impuesto a la Renta efectuada (sic) con formulario No. 3951887 de fecha 16 de abril del 2007, reconociendo la Administración que se realizó una sustitutiva que es concordante con la declaración presentada por Petrocomercial, con lo cual se contradice ya que reconoce la presentación de la sustitutiva sin embargo al transcribir los costos y gastos en las que incurre la empresa usa los de la declaración que contiene errores, tal como lo ha manifestado en los escritos presentados durante el proceso de determinación tributaria, procediendo a glosar sin Motivación en base a la declaración original. De los documentos presentados por la parte actora, adjunto al segundo escrito de prueba que van desde la foja 98 a 250 la contribuyente Oceanbat anexó las copias certificadas de los comprobantes de ventas, emitidos por esta a sus clientes, que con un sello dice "IVA Incluido", sin que se observe existir alteración de los comprobantes de venta y sin que la parte accionada haya impugnado la veracidad de los documentos, por lo que procede la prueba presentada por la actora. La parte actora del presente juicio, manifiesta que en atención a lo que dispone el Art. 69 del Código Tributario, las autoridades administrativas, están obligadas a expedir resoluciones motivadas, como también invoca el contenido del Art. 81 de la ley ibídem, concomitante con lo que determina el numeral 2 del Art. 103 de la ley de la materia, así también lo expresa el Art. 31 de la Ley de Modernización del Estado, y el Art. 122 del Estatuto del Régimen Jurídico y Administrativo de la Función Ejecutiva (ERJAFE), expresando la accionante que la omisión de la motivación en el acto administrativo, constituye una falencia que torna ilegítima la actuación de la Administración Tributaria, acarreado la nulidad como lo determina el Art. 139 numeral 2 del Código Tributario. Dentro de la fundamentación de hecho, expresa la contribuyente que en la Liquidación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006, consignó en el*

*Casillero 712 "Compras Netas Locales de Bines no Producidos por la Sociedad", la cantidad de US\$49'198,999.16, tomando en cuenta la Administración como base la declaración original, sin tomar en cuenta la declaración sustitutiva, con la que se debió haber iniciado el proceso de auditoría; con el fin de verificar la deducibilidad de costos y gastos que el contribuyente imputó a los ingresos del ejercicio fiscal del año 2006, ya para obtener las bases para elaborar un análisis se emitió el Requerimiento de Información No. RLS-ATRORIG09-00013 de 17 de febrero 2009 y notificado el 20 del mismo mes y año, solicitándose en medio magnético el detalle de las compras registradas en el Casillero 712, información que fue entregada por el contribuyente mediante anexo al Trámite No. 109012009015198 de 30 de marzo de 2009, tal como consta en el Acta de Entrega Recepción de Información No. RLS-ATROEIG09-0075, de la revisión de la información solicitada y entregada la Administración Tributaria se percató, que los valores declarados y consignados en la declaración sustitutiva de Impuesto a la Renta, totalizando en el Casillero 712 la cantidad de US\$43,971,445.00, reconociendo la Administración que la sustitutiva es concordante con la declaración presentada por Petrocomercial, al presentar la sustitutiva la actora el valor establecido en el Casillero 712, contiene un valor por IVA de US\$48,593,273.88, correspondiente a la compra de combustible que realizara a compañía a Petrocomercial, siendo el valor anotado del IVA, el que la Administración glosa. Con referencia a las pruebas aportadas por la parte accionante, se puede observar que de fojas 98 a la 250 constan las copias de las facturas emitidas por Petrocomercial a favor del cliente Oceanbat S.A., documentos que se encuentran debidamente notariados; los pagos efectuados a Petrocomercial constan en las copias de los estados de cuentas Oceanbat S.A., emitidos por el Banco Bolivariano, documentos que se encuentran debidamente notariados; así también ha anexado los cuadros que contienen*

Jacinto

32



**Recurso No. 0171-2015**

las declaraciones de Impuesto a la Renta realizadas por el ejercicio del año 2005; copias de los reportes de estado de cuentas de los proveedores de la compañía Oceanbat S.A., detalle de las compras netas locales de bienes no producidos por la sociedad de la compañía Oceanbat S.A., análisis de las declaraciones originales versus las sustitutivas que ha hecho Oceanbat S.A.; detalle de valores pagados por sustitutivas del IVA e impuesto a la renta por el año 2006; y, explicación de movimientos resumen del impuesto a la renta sustitutivas versus originales que presentara Oceanbat S.A., cuyos documentos relacionados con la presente reclamación, debidamente notariados, se han incorporado a los autos para su correspondiente análisis y verificación.- En mérito del contenido de los informes periciales practicados, la perito sugerido por la parte actora, manifiesta que el contribuyente cometió el error de declarar como costos el IVA pagado por la comprar (sic) de combustible, también por equivocación declaró como ingresos gravados el valor del IVA cobrado por las ventas del mismo combustible, concluyendo que el Fisco no sufrió perjuicio alguno, debiendo la parte accionante pagar un saldo por Impuesto a la Renta en la cantidad de US\$82,418.61, ratificándose por el resto de glosas determinadas por la Autoridad Tributaria, ya que el contribuyente no ha realizado ningún cuestionamiento. El perito designado por la parte accionada, manifiesta en su conclusión que la compañía se contradice ya que en su demanda de impugnación insinúa que la Administración Tributaria no considera algunos documentos que justifican las glosas. De la declaración sustitutiva presentada por la parte actora, adjunto el escrito de prueba, se observa que ésta fue efectuada el mismo día que se produjo la notificación con la orden de determinación, cumpliendo la misma el requisito de generar un mayor valor a pagar; sin embargo, esta no fue presentada antes de iniciarse el proceso de fiscalización, por lo que, es procedente la posición de la administración de hacer el examen de auditoria sobre la declaración efectuada en el año 2007;

*sin que, lo declarado por el contribuyente deje de servir como insumo para tomar los Jueces una resolución. La accionante incorpora documentos, tendientes a desvirtuar los fundamentos de la glosa que le ha establecido la Administración Tributaria, en lo referente al contenido del Casillero 712 "Compras Netas Locales de Bienes no Producidos por la Sociedad", del análisis efectuado al proceso llevado a cabo por la Administración y el aporte efectuado por la contribuyente, se ha podido establecer que la actora de este juicio Oceanbat S.A. y Petrocomercial suscribieron un Contrato de Abastecimiento, que de conformidad con lo que dispone el Art. 1454 del Código Civil este obliga a las partes a dar, hacer o no hacer alguna cosa, a la que se sujetan en la negociación convenida, este contrato es el que ha servido de respaldo para que exista la correspondiente negociación del combustible y por tal efecto se realicen las operaciones contables para que el contribuyente por concepto de IVA cobrado, en la Declaración de Impuesto a la Renta del ejercicio económico del año 2006 lo que resume que al existir el error de declarar como costos el IVA pagado por compra de combustible, declarando con el mismo error y por equivocación como ingresos gravados el valor del IVA cobrado por las ventas del mismo combustible, existió un impuesto causado de US\$211,731.16, al que se le resta la retenciones recibidas por terceros por valor de US\$112.536.18 y el pago realizado mediante declaración sustitutiva de US\$16,776.36, debiendo por lo tanto la accionante OCEANBAT S.A., pagar al Servicio de Rentas Internas el valor de US\$82,418.61, según consta del informe pericial que se practicará por parte de la Economista Silvia Solano Hidalgo, dentro del proceso. Se manifiesta por parte de la actora, que el error se produce por cuanto los comprobantes de venta emitidos por la compañía OCEANBAT S.A., por lo valores del IVA no se lo desagregó, y se encuentra incluido en las facturas de ventas como se ha dejado anotado, que la Administración Tributaria ha formulado las glosas por la omisión de un requisito*



de forma que es la desagregación del IVA. De la totalidad de las compras efectuadas por la contribuyente a Petrocomercial, con tarifa 12% de IVA valores que se desprenden del acta de determinación tributaria, se puede colegir que el margen promedio de comercialización de combustible que vende la compañía OCEANBAT S.A., es aproximadamente del 10% por lo que no resulta coherente que la compañía, no establezca un margen aceptable de comercialización, no aceptarla, se traduciría es una glosa desproporcionada impuesta por la Administración Tributaria, al no reconocer que lo sucedido es un evidente error del contribuyente que facturó incluyendo el IVA en lugar de hacerlo conforme lo establece el Reglamento de Comprobantes de Venta y Retención. Las pruebas aportadas por la contribuyente que están relacionados a esta reclamación como son facturas de Petrocomercial y los pagos efectuados se encuentran incorporados al cuaderno procesal, por lo que al existir fundamentaciones de orden legal como queda explicado en la presente resolución, la Sala acogiendo de manera parcial los informes que han presentado los peritos designado en este juicio, y luego del análisis efectuado a los documentos presentados en calidad de pruebas, como son las declaraciones de impuesto a la renta originales y sustitutivas del año 2006, que obra de fojas 236 a 250 del proceso, con lo cual, la compañía OCEANBAT S.A., actora en el presente juicio, ha justificado y desvirtuado la glosa que se encuentra determinada en el Casillero 712 Compras Netas Locales de Bienes no producidos por la Sociedad, por la cantidad de US\$5,227,554.16, por lo tanto la Sala, deja sin efecto, en su totalidad, la glosa constante en este casillero conforme a derecho...”.

**5.6** En relación a la **falta de aplicación** alegada por el recurrente, esta Sala señala que, doctrinariamente “...el juez, al dictar su sentencia, la primera investigación que debe hacer consiste en la selección de la aplicable, o sea determinar la existencia y validez de ésta. Será necesario entonces que

*considere los problemas de la ley en el tiempo y en el espacio, precisando los límites personales, temporales y espaciales de la regla jurídica...".* (Murcia Ballén, Humberto,. 2005, Recurso de Casación Civil, Bogotá – Colombia Ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez C. Ltda., pág. 327); Luis Armando Tolosa Villabona, en referencia la falta de aplicación dice: *“Según la doctrina y la jurisprudencia, en consonancia con los dispositivos legales, ocurre la falta de aplicación cuando se deja de aplicar un precepto legal, y ello constituye “la infracción directa típica”, por haberlo ignorado el sentenciador o por no haberle reconocido validez, sea por desconocimiento del fallador o por abierta rebeldía contra el precepto...”* (Tolosa Villabona, Luis Armando,. 2008, Teoría y Técnica de la Casación, Bogotá – Colombia Ediciones Doctrina y Ley Ltda., pág. 359); es decir, la falta de aplicación se configura cuando el juez deja de aplicar al caso controvertido normas sustanciales que ha debido aplicar y que, de haberlo hecho, habrían determinado que las decisiones adoptadas en sentencia fuesen diferentes de las acogidas.

5.7 El recurso de casación presentado por la Administración Tributaria, se limita a la decisión que sobre la glosa “Compras Netas Locales de Bienes no producidos por la sociedad” (casillero 712), el Tribunal *a quo* se pronuncia en el considerando OCTAVO numeral 3 de la sentencia recurrida, y el vicio alegado es fundamentado en la **causal primera** del art. 3 de la Ley de Casación, la cual como se mencionó anteriormente tiene como limitante la revaloración de las pruebas y debe ser planteada a partir de los hechos probados en la sentencia; en este caso, constan en la Resolución impugnada, foja pág. 1124 que: *“De la declaración sustitutiva presentada por la parte actora, adjunto al escrito de prueba, se observa que ésta fue efectuada el mismo día que se produjo la notificación con la orden de determinación, cumpliendo la misma el requisito de generar un mayor valor a pagar; sin embargo ésta no fue presentada antes de iniciarse el proceso de fiscalización, por lo que, es procedente la posición de la*

administración de hacer el examen de auditoría sobre la declaración efectuada en el año 20007 (sic)”; además consta que, “...del análisis efectuado al proceso llevado a cabo por la Administración y el aporte efectuado por la contribuyente, se ha podido establecer que la actora de este juicio Oceanbat S.A. y Petrocomercial suscribieron un contrato de Abastecimiento, que de conformidad con lo que dispone el Art. 1454 del Código Civil éste obliga a las partes a dar, hacer o no hacer alguna cosa, a la que se sujetan en la negociación convenida, este contrato es el que ha servido de respaldo para que exista la correspondiente negociación de combustible y que por tal efecto se realicen las operaciones contables para que el contribuyente por concepto de IVA cobrado, en la Declaración del Impuesto a la Renta del ejercicio económico del año 2006 lo que resume que al existir el error de declarar como costos el IVA pagado por compra de combustible, declarando con el mismo error y por equivocación como ingresos gravados el valor del IVA cobrado por las ventas del mismo combustible, existió un impuesto causado de US\$211,731.16, al que se le resta las retenciones recibidas por terceros por valor de US\$112,536.18 y el pago realizado mediante declaración sustitutiva de US\$16,776.36, debiendo por lo tanto la accionante OCEANBAT S.A., pagar al Servicio de Rentas Internas el valor de US\$82,418.61, según consta del informe pericial que se practicara por parte de la Economista Silvia Solano Hidalgo, dentro del proceso”; finalmente consta como hecho probado que: “De la totalidad de las compras efectuadas por la contribuyente a Petrocomercial, con tarifa 12% de IVA valores que se desprenden del acta de determinación tributaria, se puede colegir que el margen promedio de comercialización de combustible que vende la compañía OCEANBAT S.A., es aproximadamente del 10% por lo que no resulta coherente que la compañía, no establezca un margen aceptable de comercialización, no aceptarla, se traduciría es una glosa desproporcionada impuesta por la Administración Tributaria, al no reconocer

que lo sucedido es un evidente error del contribuyente que facturó incluyendo el IVA en lugar de hacerlo conforme lo establece el Reglamento de Comprobantes de Venta y Retención. Las pruebas aportadas por la contribuyente que están relacionados a esta reclamación como son facturas de Petrocomercial y los pagos efectuados se encuentran incorporados al cuaderno procesal, por lo que al existir fundamentaciones de orden legal como queda explicado en la presente resolución, la Sala acogiendo de manera parcial los informes que han presentado los peritos designado en este juicio, y luego del análisis efectuado a los documentos presentados en calidad de pruebas, como son las declaraciones de impuesto a la renta originales y sustitutivas del año 2006, que obra de fojas 236 a 250 del proceso, con lo cual, la compañía OCEANBAT S.A., actora en el presente juicio, ha justificado y desvirtuado la glosa que se encuentra determinada en el Casillero 712 Compras Netas Locales de Bienes no producidos por la Sociedad, por la cantidad de US\$5,227,554.16, por lo tanto la Sala, deja sin efecto, en su totalidad, la glosa constante en este casillero conforme a derecho". Al respecto, esta Sala Especializada considera que, según lo previsto en el art. 89 del Código Tributario, la determinación por el sujeto pasivo se efectuará mediante la correspondiente declaración que se presentará en el tiempo, en la forma y con los requisitos que la ley o los reglamentos exijan, una vez que se configure el hecho generador del tributo respectivo. En ese contexto, "**La declaración así efectuada, es definitiva y vinculante para el sujeto pasivo, pero se podrá rectificar los errores de hecho o de cálculo en que se hubiere incurrido, dentro del año siguiente a la presentación de la declaración, siempre que con anterioridad no se hubiere establecido y notificado el error por la administración**" (el subrayado es de la Sala); es decir, la declaración de Impuesto a la Renta, en virtud de ser liquidada por el propio contribuyente, es definitiva y vinculante para OCEANBAT S.A.; consecuentemente, se someterá



**Recurso No. 0171-2015**

a lo que en ella se declare, con la salvedad que dentro del año siguiente se rectifique a través de una declaración sustitutiva. En la especie, según la Sala juzgadora y como se advierte de la sentencia recurrida (fs. 1124 vta.), la compañía OCEANBAT S.A., ha presentado la declaración sustitutiva el mismo día que se produjo la notificación con la orden de determinación; revisado el acto impugnado (fs. 7 del proceso), se advierte que dicha orden de determinación ha sido notificada al contribuyente OCEANBAT S.A., el día 9 de febrero de 2009, de lo que se infiere que la declaración sustitutiva fue presentada en esa fecha (09/02/2009); sin embargo, a fojas 62 del proceso consta que la declaración sustitutiva no fue presentada el 09/02/2009 como afirma la Sala de instancia, sino que ha sido presentada el 10/02/2009 mediante formulario No. 15858837; es decir, ya iniciado el procedimiento de determinación tributaria; mientras que la declaración original del impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2006 ha sido presentada el 16/04/2007 mediante formulario No. 3951887 (fs. 65 del proceso); esto es, en un tiempo mayor al que prevé la norma (un año 10 meses), lo cual no fue observado por la Sala juzgadora al momento de resolver, ya que únicamente se limita a realizar el análisis de la declaración sustitutiva sin revisar que la misma haya sido presentada cumpliendo lo establecido en la normativa tributaria; configurándose de esta manera la falta de aplicación del artículo 89 del Código Tributario.

**5.8** Adicionalmente, como quedó señalado *ut supra*, consta también como hecho probado que la compañía actora comete el error de declarar como costos el IVA pagado por compra de combustible y declarar con el mismo error como ingresos gravados el valor del IVA cobrado por las ventas del mismo combustible, error que se produce por cuanto los comprobantes de venta emitidos por la compañía OCEANBAT S.A., por lo valores del IVA, no se los desagregó y se encuentran incluidos en las facturas de ventas; en tal virtud, en

la propia sentencia de instancia se está reconociendo que la compañía actora ha emitido facturas sin desglosar el IVA del precio de venta, inobservando lo dispuesto en el art. 64 de la Ley de Régimen Tributario Interno, norma ésta que entró en vigencia a partir de las reformas dadas por la Codificación No. 26, publicada en el Registro Oficial Suplemento No. 463 del 17 de noviembre de 2004 y que permanecieron vigentes hasta antes de la Resolución del SRI No. 628, publicada en el Registro Oficial No. 176 del 29 de diciembre de 2005, por lo tanto, aplicable al ejercicio fiscal auditado. Esta norma tributaria, en la parte pertinente dispone: “...**En las facturas, notas o boletas de venta deberá hacerse constar por separado el valor de las mercancías transferidas o el precio de los servicios prestados y la tarifa del impuesto; y el IVA cobrado.... En caso de los derivados del petróleo para consumo interno y externo, Petrocomercial, las comercializadoras y los distribuidores facturarán desglosando el impuesto al valor agregado IVA, del precio de venta**” (El subrayado nos pertenece); por tal razón, al aceptar dichos documentos como justificativo, sin que se haya desglosado el valor del IVA del precio de venta, se configura la falta de aplicación del art. 64 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

5.9 Finalmente, consta como hecho probado que, de la totalidad de las compras efectuadas por la contribuyente a Petrocomercial, con tarifa 12% de IVA, lo que ha sucedido es un evidente error del contribuyente que facturó incluyendo el IVA en lugar de hacerlo conforme lo establece el Reglamento de Comprobantes de Venta y Retención. En efecto, el numeral 8 del art. 18 del citado Reglamento establece que: “**Art. 18.- Requisitos de llenado de facturas.- Las facturas contendrán la siguiente información no impresa sobre la transacción: 8. Impuesto al valor agregado; señalando la tarifa respectiva**”; es decir, en el momento en que el Tribunal *a quo* acepta como deducible un gasto que no cumple con los requisitos de llenado establecidos

en el Reglamento de Comprobantes de Venta y de Retención, al no especificar la tarifa respectiva del Impuesto al Valor Agregado, sin lugar a dudas, incurre en la falta de aplicación del numeral 8 del art. 18 del citado Reglamento, pues no es una omisión de un requisito de forma, como se menciona en la sentencia recurrida, sino un requisito esencial; así se ha pronunciado esta Sala Especializada en varios fallos, cuando dijo: *“las normas reglamentarias son de cumplimiento obligatorio y no son formalidades que puedan eludirse, y por ende viabilizan y facilitan el cumplimiento de la Ley”*, ya que el Reglamento constituye una norma destinada a la aplicación de la Ley y por lo tanto íntimamente vinculada a la misma, que se expide con dicha finalidad de aplicación por lo que no se está violentando un simple requisito de forma. Cabe señalar que esta Sala Especializada ha sido constante y uniforme al considerar que, los requisitos exigidos en el Reglamento de Comprobantes de Venta son de cumplimiento obligatorio para acogerse a las respectivas deducciones, así tenemos los fallos de casación Nos. (104-2011; 523-2012; 666-2012).

## 6. DECISIÓN

**6.1** En virtud del análisis realizado, este Tribunal Especializado establece que en la sentencia recurrida, sobre la Glosa de Compras Netas Locales de Bienes No Producidos por la Sociedad (Casillero 712), se ha configurado los vicios y la causal alegada por la Administración Tributaria, en el recurso de casación.

**6.2** Por los fundamentos expuestos, la Corte Nacional de Justicia, Sala 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**, resuelve:

**7. SENTENCIA:**

**7.1 CASAR** la sentencia dictada el 13 de marzo de 2015, las 14h04, por la Tercera Sala del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario No. 2, con sede en la ciudad de Guayaquil; en tal virtud, se confirma en su totalidad la GLOSA DE COMPRAS NETAS LOCALES DE BIENES NO PRODUCIDOS POR LA SOCIEDAD (CASILLERO 712); en lo demás, se estará a lo dispuesto en la sentencia de instancia.

**7.2** Sin costas..

**7.3** Comuníquese, publíquese y devuélvase a la Sala de origen.

  
Dra. Ana María Crespo Santos

**JUEZA NACIONAL**

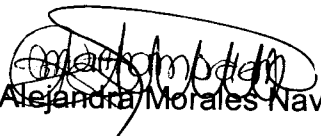
  
Dra. Maritza Tatiana Pérez Valencia

**JUEZA NACIONAL**

  
Dr. José Luis Terán Suárez

**JUEZ NACIONAL**

Certifico.-

  
Ab. Alejandra Morales Navarrete

**SECRETARIA RELATORA**