

RECURSO DE CASACIÓN No. 467-2010

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA DEL ECUADOR

SALA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO

JUEZA PONENTE: DRA MARITZA TATIANA PÉREZ VALENCIA

ACTOR: RICARDO VIEIRA, REPRESENTANTE LEGAL DE LA CÍA, CONSTRUCTORA

NORBERTO ODEBRECHT ECUADOR S.A. (RECURRENTE)

DEMANDADO: DIRECTOR REGIONAL DEL LITORAL SUR DEL SERVICIO DE RENTAS

INTERNAS

Quito, a 10 de enero de 2013, Las 09H45.-----

VISTOS: Avocamos conocimiento del presente juicio, conforme la Resolución N° 004-2012 de 25 de Enero de 2012, emitida, por el Consejo de la Judicatura y por la Resolución de Conformación de Salas de 30 de enero de 2012, dictada por el Pleno de la Corte Nacional de Justicia. Esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario es competente

para conocer y pronunciarse sobre el recurso de casación, en virtud de lo establecido en

RECURSO DE CASACIÓN No. 467-2010

los artículos 184, numeral 1 de la Constitución de la República, 185, segundo inciso, numeral 1 del Código Orgánico de la Función Judicial y 1 de la Ley de Casación.-----

I. ANTECEDENTES

1.1. Los señores Ricardo Vieira y Geraldo Luiz Pereira De Souza, Apoderados Especiales y Representantes Legales de la compañía CONSTRUCTORA NORBERTO ODEBRECHT S.A., interponen recurso de casación en contra de la sentencia de 12 de agosto de 2010, expedida por la Cuarta Sala Temporal del Tribunal Distrital de lo Fiscal N° 2 con sede en la ciudad de Guayaquil, dentro del juicio de Impugnación N° 0028-2009-54, en contra del Director General y Directora Regional, Litoral Sur del Servicio de Rentas Internas. Negado el recurso, la compañía Norberto Odebrecht del Ecuador S.A., interpuso el de hecho, el cual fue aceptado dándose curso a la casación, la Administración Tributaria lo contesta el 19 de octubre de 2010.-----

1.2. La sentencia impugnada resuelve declarar parcialmente con lugar la demanda presentada por la compañía Constructora Norberto Odebrecht del Ecuador S.A., y la improcedencia e invalidez jurídica de la glosa levantada por concepto de gastos de

RECURSO DE CASACIÓN No. 467-2010

supervisión y administración por un valor de USD \$ 5' 532.232,55, así como la ratificación de las siguientes glosas: GASTOS VINCULADOS QUE FUERON REEMBOLSADOS A LA CASA MATRIZ por los rubros de agenciamiento logístico USD \$ 1' 283.736,12, asesoría USD \$ 108.400,84, consultoría USD \$ 916.711,86, desarrollo de software USD \$ 41.812,46 y servicio de mantenimiento USD \$ 30.838,49, lo que da un total de USD \$ 2' 381.499,77; OTROS PAGOS AL EXTERIOR EFECTUADOS A TERCEROS por USD \$ 1'468.765,04; PAGOS DIRECTOS por un valor de USD \$ 292.520; PAGOS REALIZADOS DENTRO DEL PAÍS, que se divide en: OTRAS TRANSACCIONES DE BIENES ACTIVOS CORRIENTES por un valor de USD \$ 45.759,89 y POR PAGOS REALIZADOS A NOTARIOS REGISTRADORES DE LA PROPIEDAD Y MERCANTILES, por un valor de USD \$ 1.700,00.-----

1.3. El recurrente se fundamenta en la causal primera del artículo 3 de la Ley de Casación y alega que han sido infringidas las siguientes normas de derecho: artículos 48 y 9, numeral 3 de la Ley de Régimen Tributario Interno; 23 y 27 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno; 14 del Convenio suscrito entre el Ecuador y Brasil para evitar la Doble Imposición Tributaria. Como fundamentos a la causal

que invoca, expone lo siguiente: **a)** Que, mediante el recurso de casación impugna la

RECURSO DE CASACIÓN No. 467-2010

legalidad de la sentencia de 12 de agosto de 2010 dentro del juicio de impugnación N° 09504-2009-0028: "únicamente en la parte que ratifica las glosas que constan en el cuadro que se presenta, establecidas por el SRI en el acta de determinación No. RSL-ATRADD2008-0050 ratificadas en la Resolución No. 109012009RREC002300 que fuera objeto de la mencionada acción judicial que origina el presente recurso:

Tipo de gasto	Valor de la retención
<i>Agenciamiento Logístico</i>	USD \$ 192.560,42
<i>Asesoría</i>	USD \$ 16.260,13
<i>Consultoría</i>	USD \$ 137.506,78
<i>Servicios de mantenimiento</i>	USD \$ 6.271,87
<i>Otros reembolsos</i>	USD \$ 367.191,26

b) Aduce que, el artículo 48 de la Ley de Régimen Tributario Interno (vigente a la época) no ha sido aplicado por la Cuarta Sala Temporal del Tribunal Distrital de lo Fiscal N° 2, por cuanto la compañía Norberto Odebrecht del Ecuador S.A. cuando realiza pagos al exterior por concepto de reembolsos de gastos, no está realizando pagos que constituyan rentas gravadas para quienes los perciben (con Casa Matriz), ya que se trata de una simple

RECURSO DE CASACIÓN No. 467-2010

restitución de valores que no afecta el estado de resultados para el beneficiario del pago ubicado en Brasil y que este hecho está corroborado por el certificado del auditor independiente presentado; **c)** En cuanto a la falta de aplicación del artículo 23 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, el recurrente alega que, para el ejercicio fiscal 2005, el Reglamento, exigía como único requisito para que se configure un reembolso de gastos al exterior, la presentación del informe del auditor externo. Que al quedar comprobado que dicha operación se trataba de un reembolso de gastos, porque contaba con el certificado de auditores externos, cumpliendo con todos los requisitos establecidos en la normativa tributaria, no se aplicó, por parte de la Cuarta Sala dentro de la sentencia, el artículo 23 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, vigente a la época, pues dicho artículo establece que no se encuentra sujeto a impuesto alguno, ni a retención los pagos por reembolso que realizó la Constructora Norberto Odebrecht S.A. a su casa matriz en el exterior, por ser estos, por concepto de gastos directamente relacionados con la actividad desarrollada por Constructora Norberto Odebrecht S.A. del Ecuador; **d)** En relación a la aplicación indebida del artículo 27 del Reglamento de la Ley de Régimen Tributario Interno, el

RECURSO DE CASACIÓN No. 467-2010

recurrente arguye que, los reembolsos de gasto al exterior, no constaban en el ejercicio fiscal 2005 con una norma específica que regule el procedimiento con respecto al nombre de quién debía realizarse la factura por dicho gasto. Que por tanto, es errado aplicar el artículo 27 del Reglamento para Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, vigente a la época, puesto que de su interpretación se desprende que se refiere a reembolsos de gastos locales y que no hace referencia o establece un procedimiento para los reembolsos realizados al exterior. Que para interpretar una norma, se lo debe hacer en primer lugar según su sentido literal, en este caso, el requisito de que los comprobantes de venta sean emitidos a nombre de la persona a favor de quien se hacen dichos reembolsos por gastos locales, pues exactamente, no se refiere a gastos al exterior, como si lo hace en el artículo 23 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, vigente a la época; e) Respecto a la alegación de falta de aplicación del artículo 14 del Convenio suscrito entre el Ecuador y Brasil para evitar la Doble Imposición Tributaria, el recurrente argumenta, que, la Cuarta Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal N° 2, no ha tomado en cuenta que en el supuesto no consentido de que se insista en el hecho de que no se trata de un reembolso de gastos, sino que es un pago

RECURSO DE CASACIÓN No. 467-2010

directo, el pago se entenderá realizado a personas jurídicas domiciliadas en Brasil, país con el cual se ha suscrito un Convenio para Evitar la Doble Imposición Tributaria, para tal efecto, transcribe el artículo 14 del referido convenio y analiza que en uno u otro caso no estaría sometido a retención en la fuente por concepto de impuesto a la renta, ya que en el proceso determinativo y en la impugnación administrativa y judicial se presentaron los certificados de residencia fiscal de todos los proveedores domiciliados en Brasil, requisito único para no proceder con la retención en la fuente. Que la Cuarta Sala del Tribunal Distrital de lo fiscal ha incurrido en la causal primera del artículo 3 de la Ley de Casación por falta de aplicación del artículo 14 del mencionado Convenio; **f)** En lo relativo a la falta de aplicación del artículo 9 numeral 3 de la Ley de Régimen Tributario Interno, vigente a la época, el recurrente alega que, el referido artículo establece la exoneración de los ingresos en virtud de los convenios internacionales suscritos por el Ecuador con otros Estados a fin de evitar la doble imposición internacional.-----

1.4. Por su parte la Autoridad Tributaria al contestar el traslado, manifiesta que la sentencia impugnada ha cumplido con todos los requisitos obligatorios que debe contener

la misma. Transcribe los artículos 274, 275, 276 y 280 del Código de Procedimiento Civil;

RECURSO DE CASACIÓN No. 467-2010

expresa que el acto administrativo impugnado no trastoca ningún requisito constitucional y legal de motivación. Luego cita y transcribe varios fallos dictados por la Corte Suprema de Justicia, que tratan sobre la carga de la prueba y a continuación fundamenta: **a)** Que, respecto a la causal primera, el actor en su escrito de casación alega que la Cuarta Sala del Tribunal Fiscal N° 2 ha infringido los artículos 9 y 48 de la Ley de Régimen Tributario Interno; 23 y 27 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, pero que éste no ha demostrado de qué modo la Cuarta Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal N° 2 ha aplicado indebidamente, no ha aplicado o haya interpretado erróneamente las normas antes mencionadas. Que el actor simplemente alega que se han infringido tales normas pero no demostró en ninguna parte de su escrito de casación, de qué manera los Jueces de la Cuarta Sala lo hayan hecho, basando todos sus argumentos en lo mismo que planteó a lo largo del proceso de impugnación; **b)** Que, en el presente caso, se ratificaron los Gastos vinculados a reembolsos a la casa matriz por el valor de USD \$ 2' 381.499,77; Otros pagos al exterior efectuados a terceros; Otros reembolsos por el valor de USD \$ 1' 468.765,04; Pagos Directos se ratifica la misma en USD \$ 292.520,00. La glosa correspondiente a los pagos realizados dentro del país también ratificó lo actuado

RECURSO DE CASACIÓN No. 467-2010

por la Administración Tributaria. Concluida la tramitación de la causa y pedidos los autos para resolver, se considera: -----

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

2.1. Validez: En la tramitación de este recurso extraordinario de casación, se han observado las solemnidades inherentes a esta clase de impugnaciones, y no existe nulidad alguna que declarar. -----

2.2. Determinación de la problemática jurídica a resolver: La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia examinará si la sentencia impugnada por el recurrente tiene sustento legal y para ello es necesario determinar lo siguiente: -----

A) ¿La sentencia del Tribunal A quo, incurre o no en la causal primera del artículo 3 de la Ley de Casación, por falta de aplicación de los artículos 48 y 9 numeral 3 de la Ley de Régimen Tributario Interno, 14 del Convenio para evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Tributaria en Materia del Impuesto a la Renta con el Brasil y 23 del Reglamento a

la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno; así como la aplicación indebida del artículo 27 del Reglamento antes citado? -----

III.- MOTIVACIÓN Y RESOLUCIÓN DE LA PROBLEMÁTICA JURÍDICA



3.1. En primer lugar, hay que señalar que la casación es un recurso extraordinario que tiene como objetivo la correcta aplicación e interpretación de las normas de derecho sustanciales como procesales dentro de la sentencia del inferior, teniendo como impedimento la revaloración de la prueba, criterio que ha sido puesto de manifiesto en varios fallos de la Sala.-----

3.2. Para empezar el análisis de la causal primera, traemos a colación lo señalado por el Dr. Santiago Andrade Ubidia, en su libro "La Casación Civil en el Ecuador", lo que a continuación se transcribe: *"La causal primera del artículo 3 contiene la llamada violación directa de la ley sustantiva o de los precedentes jurisprudenciales obligatorios en la sentencia recurrida, que haya sido determinante de su parte resolutive. Sobre el tema, la Primera Sala de lo Civil y Mercantil ha dicho: [...Se trata de la llamada transgresión directa de la norma legal en la sentencia, y en ella no cabe consideración respecto de los hechos, pues se parte de la base que es correcta la apreciación del Tribunal ad-quem sobre el valor de los medios de prueba incorporados al proceso, por lo que*

RECURSO DE CASACIÓN No. 467-2010

corresponde al tribunal de casación examinar, a base de los hechos considerados como ciertos en la sentencia, sobre la falta de aplicación, aplicación indebida o errónea interpretación de los artículos citados por el recurrente [...] ..." (el resaltado pertenece a la Sala) Dr. Santiago Andrade Ubidia, La Casación Civil en el Ecuador, Quito, Editorial Andrade y Asociados, Quito, 2005, pág. 181; es decir, que existen dos elementos para configurar esta causal, la primera que debe haber la violación directa de las normas sustantivas en la sentencia impugnada y la segunda es que esta transgresión haya sido determinante en la parte resolutive.-----

3.3. Planteada la problemática esta Sala Especializada, formula las siguientes consideraciones: **a)** El tema de fondo es dilucidar si la sentencia del Tribunal A quo, incurre o no en la causal primera del artículo 3 de la Ley de Casación, por falta de aplicación de los artículos 48 y 9 numeral 3 de la Ley de Régimen Tributario Interno, 14 del Convenio para evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Tributaria en Materia del Impuesto a la Renta con el Brasil y 23 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno; así como la aplicación indebida del artículo 27 del Reglamento antes citado y, si debió realizar o no la retención a la fuente habiendo de por medio un

 Convenio para Evitar la Doble Imposición. **a.1.** El Código Tributario, en su artículo 17 

RECURSO DE CASACIÓN No. 467-2010

inciso segundo dispone que: "[...] Cuando el hecho generador se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen..."; del texto del mismo se desprende que se tomará en cuenta la esencia de la relación económica antes que su configuración jurídica, es decir, el dato económico subyacente tras lo jurídico. El jurista argentino, Dino Jarach, en su obra "Finanzas Públicas y Derecho Tributario", manifiesta que "...La consideración económica no es una interpretación opuesta a la jurídica, es un criterio jurídico que sugiere al interprete tener en cuenta el contenido económico de los hechos para encuadrarlos en las normas materiales..." (ediciones Abeledo Perrot, segunda edición, pág. 402); y en el caso que nos ocupa, la Sala observa que, el Tribunal de instancia, en lo que respecta a la glosa de Gastos vinculados que fueron reembolsados a la casa matriz por un monto de USD \$ 2'381.499.77, al momento de resolver, lo hizo en base a las pruebas aportadas por las partes y llegó a establecer la verdad material de que la compañía actora lo que en realidad hizo, fueron pagos directos a compañías extranjeras y por tanto, debió realizar las retenciones a la fuente, conforme lo determina la normativa legal vigente para ese período fiscal. La Sala de Casación no puede revalorar la prueba

RECURSO DE CASACIÓN No. 467-2010

que ha sido considerada por el inferior en la sentencia recurrida, porque ésta es potestad del Juez A quo y en casación lo único que se observa es que no se haya cometido vicios de legalidad en la sentencia del inferior. **a.2.** La sentencia del inferior claramente expresa que sería ilógico que se exija que las facturas de compañías extranjeras cumplan con los requisitos de reglamentos nacionales y como se puede apreciar en ninguna parte del considerando Cuarto numeral uno el Tribunal A quo aplicó indebidamente el artículo 27 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, sólo se ha referido a él como modo de explicación de los requisitos para proceder a un reembolso de gastos. Por lo tanto, el inferior no ha incurrido en la aplicación indebida del mencionado artículo.

a.3. La Cuarta Sala Temporal con las pruebas aportadas en el proceso determinó que las transacciones realizadas por la compañía Norberto Odebrecht S. A. fueron pagos directos, razón por la cual, correspondía realizar la retención en la fuente, conforme la normativa vigente para el ejercicio fiscal 2005. La Sala observa que, no existe falta de aplicación del artículo 23 del Reglamento de la Ley de Régimen Tributario Interno, por cuanto el inciso tercero del referido artículo se refiere a los reembolsos al exterior y como ya se ha mencionado en líneas anteriores, el Tribunal inferior determinó que eran pagos directos.

RECURSO DE CASACIÓN No. 467-2010

b) Como segundo elemento a discernir, es si la Constructora Norberto Odebrecht Ecuador S.A. debió o no efectuar la retención en la fuente en los pagos realizados al Brasil, considerando que existe un Convenio entre Ecuador y Brasil para evitar la doble imposición tributaria; **b.1.** El recurrente en su escrito de interposición y fundamentación del recurso de casación, a fojas 603 de los autos, alega: *"...La Cuarta Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal no ha tomado en cuenta que en el supuesto no consentido de que se insista en el hecho de que no se trata de un reembolso de gastos sino que es un pago directo, el pago se entendería realizado a personas jurídicas domiciliadas en Brasil, país con el cual tenemos suscrito un convenio para evitar la doble imposición tributaria..."*; de las líneas transcritas, se puede determinar que el recurrente aduce que de ser un pago directo, se entendería realizado a personas jurídicas domiciliadas en Brasil y que se tiene suscrito un convenio para evitar la doble imposición tributaria, pero el hecho de que exista el mencionado convenio no obsta, de la responsabilidad de cumplir con las disposiciones del mismo; **b.2.** El artículo 14 del "Convenio para evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Tributaria en Materia de Impuesto a la Renta con el Brasil", ratificado por Decreto Ejecutivo N° 3591, publicado en el Registro Oficial No. 845 de 5 de enero de 1988, a la letra dice: *"Art. 14.- Profesionales Independientes.- 1. Las rentas obtenidas por un residente de*

RECURSO DE CASACIÓN No. 467-2010

un Estado Contratante por la prestación de servicios profesionales o de otras actividades independientes de naturaleza análoga solo pueden someterse a imposición en este Estado, a no ser que los pagos por tales actividades y servicios sean soportados por un establecimiento permanente o una base fija que estén situados en el otro Estado Contratante o por una sociedad residente de este otro Estado. En este caso, estas rentas pueden someterse a imposición en este otro Estado..." (la negrilla y el subrayado pertenecen a la Sala), podemos colegir del texto de la norma lo siguiente: **b.2.1.** El referido Convenio define al establecimiento permanente como: "[...] un lugar fijo de negocios en el que una empresa efectúa toda o parte de su actividad. 2. La expresión 'establecimiento permanente' incluye especialmente [...] b) sucursal..."; en este caso, la compañía Constructora Norberto Odebrecht del Ecuador S.A. tiene su establecimiento permanente (entiéndase sucursal) en el Ecuador; **b.2.2.** Que los pagos por tales actividades y servicios sean soportados por un establecimiento permanente, la compañía Constructora Norberto Odebrecht del Ecuador S.A. fue quien soportó los gastos, a través de los pagos directos realizados a las compañías brasileras; **b.2.3.** Finalmente el artículo 14 del tantas veces referido convenio dispone que los pagos soportados por el establecimiento permanente podrán someterse a imposición en ese Estado (entiéndase Ecuador), es decir, que la Constructora Norberto Odebrecht del Ecuador S.A., tenía que someterse a imposición del ordenamiento jurídico

RECURSO DE CASACIÓN No. 467-2010

tributario del Ecuador y retener los valores por concepto de impuesto a la renta, cumpliendo así lo dispuesto en el Convenio para evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Tributaria en Materia del Impuesto a la Renta con el Brasil, por tanto, no existe una falta de aplicación del artículo 14 del referido convenio por la causal primera del artículo 3 de la Ley de Casación; **c)** Como tercer elemento a discutir, es determinar si existió la supuesta falta de aplicación del artículo 9 numeral 3 de la Ley de Régimen Tributario Interno en la sentencia de marras, para lo cual la Sala procede al estudio del mismo; **c.1.** El referido artículo y numeral a la letra dice: "*Art. 9.- Exenciones.- Para fines de la determinación y liquidación del impuesto a la renta, están exonerados exclusivamente los siguientes ingresos: [...] 3.- Aquellos exonerados en virtud de convenios internacionales [...]*", los convenios para Evitar la Doble Imposición o más conocidos como CDI, en ningún momento son instrumentos de exoneración de ingresos, su finalidad es evitar la doble imposición internacional por la misma actividad o hecho generador. **c.2.** El diccionario "Léxico Jurídico Tributario", define a la exención tributaria como: "*...Exclusión o dispensa legal del gravamen impositivo a ciertas personas o hechos que, por ficción jurídica o consideraciones de orden público, económico, político y social concede la Ley. Las exenciones se basan en el principio de legalidad.*" (Ediciones Corporación Latinoamericana)

RECURSO DE CASACIÓN No. 467-2010

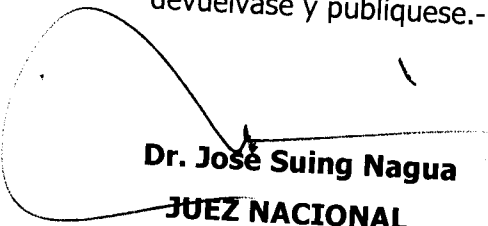
para el Desarrollo CLD, 1996, Quito, Ecuador); en el caso que nos ocupa, el Convenio para evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Tributaria en Materia del Impuesto a la Renta con el Brasil en ninguno de sus artículos dispone la exoneración de ingresos por parte de los contribuyentes, por lo tanto, no cabe la alegación esgrimida por el recurrente de que existe una falta de aplicación del artículo 9 numeral 3 de la Ley de Régimen Tributario Interno en la sentencia impugnada; **d)** En lo referente a la afirmación de la compañía actora de que existe falta de aplicación del artículo 48 de la Ley de Régimen Tributario Interno, que a la letra dice: *"Art. 48.- Retenciones en la fuente sobre pagos al exterior.- Quienes realicen pagos o créditos en cuenta al exterior, que constituyan rentas gravadas por esta Ley, directamente, mediante compensaciones o con la mediación de entidades financieras u otros intermediarios, actuarán como agentes de retención en la fuente del impuesto establecido en esta Ley."*, la Sala aprecia, que este artículo trata de las retenciones a la fuente que está obligado el contribuyente cuando realiza pagos al exterior, por tanto, es el mismo recurrente quien acepta su obligación de retener en la fuente, los valores objeto de los pagos directos que realizó al exterior, pues es obligación del contribuyente cumplir con lo que manda la referida disposición legal y con las obligaciones inherentes que tiene un agente de retención.-----

IV.- DECISIÓN

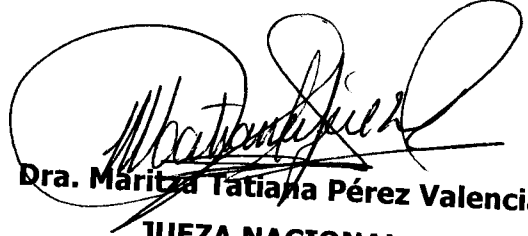
Por estas consideraciones, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional, **ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA**, expide la siguiente: -----

SENTENCIA

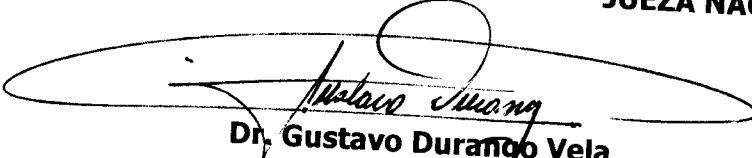
Se desecha el recurso de casación propuesto por la compañía actora. Notifíquese, devuélvase y publíquese.-



Dr. José Suing Nagua
JUEZ NACIONAL

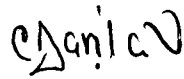


Dra. Maritza Tatiana Pérez Valencia
JUEZA NACIONAL



Dr. Gustavo Durango Vela
CONJUEZ

Certifico:


Dra. Carmen Elena Dávila Yépez
SECRETARIA RELATORA ENCARGADA