

verdad-22-

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA DEL ECUADOR

SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO

JUEZA PONENTE: DRA MARITZA TATIANA PÉREZ VALENCIA

ACTOR: INDUSTRIAL PESQUERA SANTA PRISCILA S.A

DEMANDADO: DIRECTOR REGIONAL LITORAL SUR DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS.

(RECURRENTE)

Quito, martes 3 de octubre del 2015, las 16h11.-----

VISTOS: Composición del Tribunal: La doctora Maritza Tatiana Pérez Valencia, Jueza Nacional, conoce del presente recurso, conforme la Resolución N° 004-2012 de 25 de enero de 2012, emitida por el Consejo de la Judicatura. Conocen también la presente causa los doctores Ana María Crespo Santos y José Luis Terán Suárez, Jueces Nacionales, en virtud de la Resolución N° 341-2014 de 17 de diciembre de 2014, emitida por el Pleno del Consejo de la Judicatura y las Resoluciones N°s 02-2015, 01-2015 respectivamente de 28 de enero de 2015, expedidas por el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, así como del sorteo que consta en el proceso.-----

I. ANTECEDENTES

1.1.- Sentencia recurrida: El Econ. Antonio Enrique Avilés San Martín, en calidad de Director Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, antes Director Regional del Litoral Sur, interpone recurso de casación en contra de la sentencia de 6 de marzo de 2015 a las 15h54, emitida por la Tercera Sala del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario N° 2 con sede en la ciudad de Guayaquil, dentro del juicio de impugnación 2010-0160, instaurado en contra de las Resoluciones N°s 109012010RREC028187,



RECURSO DE CASACIÓN

Nº 161-2015

109012010RREC028228, 109012010RREC028288 correspondientes a la resolución del reclamo respecto a las actas de determinación del impuesto a la renta de los años 2005, 2006 y 2007 respectivamente y cuyo fallo declaró parcialmente con lugar la demanda interpuesta por el señor Francisco Javier Cornejo Puig-Mir en calidad de Gerente General y representante legal de la compañía Industrial Pesquera Santa Priscila S.A. -

1.2.- Argumentos del recurrente: El casacionista fundamenta su recurso en la **causal primera** del Art. 3 de la Ley de Casación y señala que existe falta de aplicación del numeral 1 del Art. 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno, del Art. 26, numeral 7 del Reglamento para la Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno, Arts. 8 y 17, numeral 1 del Reglamento de Comprobantes de Venta y Retención y de la Disposición General Primera del Reglamento de Comprobantes de Venta y Retención, así como indebida aplicación del Art. 17 del Código Tributario. Manifiesta el recurrente que no puede considerarse válido para sustentar la deducibilidad de costos y gastos un documento que ha sido adulterado o que no va acorde con los requisitos que exige el Reglamento de Comprobantes de Venta y Retención vigente a la época, requisitos que son fundamentales y no constituyen simples formalidades. Que la Sala haciendo caso omiso a norma expresa (Ley y Reglamento) resuelve declarar como deducibles los gastos erogados por la compañía INDUSTRIAL PESQUERA SANTA PRISCILA S.A. respecto de los cuales ha reconocido que no cumplen con los requisitos del Reglamento, dando de baja las glosas por este concepto en los ejercicios fiscales 2005, 2006 y 2007. Indica que los jueces han olvidado que la potestad reglamentaria, es un mecanismo de carácter adjetivo que ha previsto la Constitución y las Leyes para la correcta aplicación de las normas jurídicas sustantivas, por ello esta potestad es reconocida constitucionalmente en el Art. 171 de la Constitución Política de la República del Ecuador. Alega que para que el hecho económico sea efectiva y jurídicamente probado debe constar la documentación que motiva legal y obligatoriamente su emisión, así como

también debe haber la autorización correspondiente por parte del Servicio de Rentas Internas; señala que, de qué hecho económico se puede hablar si se analizan comprobantes que han sido adulterados, que fueron declarados no válidos y que fueron dados de baja por el Tribunal A quo argumentando que de las pruebas aportadas por el actor, éste ha logrado demostrar el hecho económico. Finalmente señala que la falta de aplicación y la indebida aplicación de las normas que señala como infringidas ha llevado a la Sala a incurrir en el error de catalogar como deducible un gasto sin considerar las normas que establecen la obligación de contar con documentación válida, la cual debe atenerse a los requisitos constantes en la ley. Solicita se case la sentencia.-----

1.3.- Admisibilidad: Mediante auto de admisión de 26 de mayo de 2015 a las 14h11 la Conjueza y Conjueces de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, admiten el recurso por la causal primera del Art. 3 de la Ley de Casación.-----

1.4.- Argumentos de la contestación al recurso: Admitido el recurso de casación, la parte actora no ha emitido su contestación dentro del término previsto para el efecto. Pedidos los autos para resolver se considera:-----

II.- CUESTIONES PROCEDIMENTALES PREVIAS E IDENTIFICACIÓN DE LA PROBLEMÁTICA A RESOLVER

2.1.- Competencia: Esta Sala es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación de conformidad con los artículos 184 numeral 1 de la Constitución, 1 de la Codificación de la Ley de Casación y 185, segundo inciso, numeral 1 del Código Orgánico de la Función Judicial.-----

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

2.3.- Determinación del problema jurídico a resolver: La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia

examinará si la sentencia sujeta al análisis casacional por el legitimario tiene sustento legal y para ello es necesario determinar cuáles son los fundamentos que se plantean dentro del recurso: -----

A) ¿La sentencia del Tribunal A que incurre en la causal primera del Art. 3 de la Ley de Casación, al supuestamente existir falta de aplicación de del numeral 1 del Art. 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno, del Art. 26, numeral 7 del Reglamento para la Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno, Arts. 8 y 17, numeral 1 del Reglamento de Comprobantes de Venta y Retención y de la Disposición General Primera del Reglamento de Comprobantes de Venta y Retención, así como indebida aplicación del Art. 17 del Código Tributario respecto a las Glosas “GASTOS SUSTENTADOS CON COMPROBANTES DE VENTA NO VÁLIDOS” correspondientes al Impuesto a la Renta de los años 2005 por un valor de USD\$ 6.305.79, 2006 por un valor de USD\$ 563.399,80 y 2007 por un valor de USD\$ 561.694,54?-----

III.- ARGUMENTACIÓN DE LA SOLUCIÓN AL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO

3.1.- Consideraciones casacionales generales.- Previo a abordar el vicio denunciado planteado por el recurrente, es menester iniciar estableciendo ciertos hitos necesarios para conceptualizar las características generales de la casación planteándonos la siguiente pregunta: ¿Qué es la casación? Dentro de la doctrina autorizada, Hernando Devis Echandía en su obra *Nociones Generales de Derecho Procesal Civil* pág. 797, al referirse al recurso de casación manifiesta que: “*Se trata de un recurso extraordinario, razón por la cual está limitado a los casos en que la importancia del litigio por su valor o su naturaleza lo justifica. Por él se enjuicia la sentencia del tribunal, que es su objeto, sin que implique una revisión del juicio.*”; así mismo, Luis Armando Tolosa Villabona en su obra *Teoría y Técnica de la*

Casación pág. 39, señala que: “[...] *el recurso de Casación es un medio de impugnación extraordinario por motivos específicamente establecidos en la Ley y cuyo conocimiento está atribuido a un órgano judicial supremo (Corte Suprema de Justicia en Colombia, o Tribunal de Casación o Corte de Casación en otros ordenamientos) con el fin de anular, quebrar o dejar sin valor, por razones procesales sustanciales inmanentes, sentencias que conculcan el derecho objetivo, y que contienen errores in iudicando, errores facti in iudicando o errores procesales.*”. Partiendo de estas citas doctrinarias, es claro que el recurso de casación tiene la característica jurídica de un recurso extraordinario y formal en virtud de que únicamente puede ser propuesto por los motivos expresamente establecidos en la Ley, así pues en el ordenamiento jurídico ecuatoriano se establece taxativamente en el artículo 3 de la Ley de Casación cinco causales sobre las que se puede proponer el recurso de casación, fuera de las cuales no se puede aceptar la existencia de alguna adicional. En materia Tributaria, el recurso de casación fue introducido en el título III del Libro Tercero del Código Tributario publicado en el Registro Oficial 958 de 23 de diciembre de 1975, en donde se establecía que el recurso sería interpuesto ante un Tribunal de Casación constituido por Magistrados de las Salas que no hubiesen conocido la causa. La competencia para conocer la Casación por parte de los Tribunales Distritales tuvo vigencia hasta el 5 de mayo de 1993, cuando se expidió la Codificación de la Constitución Política de la República, en cuyo Disposición Transitoria Décima Séptima dispuso que: “*El recurso de casación previsto en el Título III, del Libro Tercero, del Código Tributario (artículos 328 a 335) será interpuesto, a partir de la fecha de la vigencia de estas reformas constitucionales, para ante la Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia.*”. Así mismo el artículo 21 de la Ley de Casación publicada el Registro Oficial 192 de 18 de mayo de 1993, derogó en forma total el Título Tercero del Código Tributario, estableciéndose de este modo la casación que se encuentra vigente hasta nuestros días. Finalmente hay que también considerar que el recurso de casación tiene

como objetivo la correcta aplicación e interpretación de las normas de Derecho sustanciales como procesales dentro de la sentencia o auto del inferior. Sobre el tema, Calamandrei pregonaba la naturaleza del medio extraordinario de impugnación y de estar encerrado en las cuestiones y revisión del derecho, cuando comentaba del recurso de casación. (Ver. Citado por A. MORELLO, en La Casación, Un modelo Intermedio Eficiente, Segunda edición, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2000. pág. 71). En consecuencia el recurso de casación busca el estricto cumplimiento de las normas a través del control de legalidad de las decisiones judiciales y vela por la unificación de los criterios judiciales a través de la jurisprudencia casacional.-----

3.1.1.- Identificación del problema jurídico: El problema jurídico planteado en el punto 2.2 de la presente sentencia guarda relación con la causal primera del artículo 3 de la Ley de Casación que establece: *“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.”.*

3.1.2.- El autor Tolosa Villabona Luis Armando, (*Teoría y Técnica de Casación, Editorial Doctrina y Ley, Bogotá Colombia, páginas 257 y 359*) en cuanto a la falta de aplicación señala que: *“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 haberle restado validez, sea por desconocimiento del fallador o por abierta rebeldía contra el precepto.”.* Respecto a la aplicación indebida manifiesta: *“Es un error de selección de una norma jurídica. El juez aplica una norma que no es llamada a regular, gobernar u operar en el caso debatido”.*-----

3.1.3. Hechos considerados como ciertos y probados en la sentencia del Tribunal de instancia.- Conforme el fallo recurrido se determinó que: *“Octavo. Cuatro.- GLOSA: Gastos sustentados con comprobantes de venta no válidos: “... En el informe pericial realizado por el CPA José Rodríguez Mendoza, que consta a fojas 5556 a 5565 de los autos, en la pregunta 2,*

apartados; c) y d), afirma el perito; “Dichos gastos generaron rentas, pero es necesario mencionar que estos gastos deben estar respaldados por comprobantes de ventas autorizados por la Administración Tributaria, es decir, deben estar sujetas al Reglamento de Comprobantes de Venta y Retención, vigente a la fecha, con el propósito de ser deducible para el Impuesto a la Renta del año 2005.” y; “El contribuyente presentó la documentación soporte en las diferentes etapas con la finalidad de establecer el ciclo económico de estas transacciones y por ende verificar la existencia del hecho económico al tenor de lo dispuesto en el artículo 17 del Código Tributario, pero dicha documentación debe ser analizada y verificada, ya que es el respaldo de los libros contables de la compañía, pero es importante destacar que esos soportes deben estar sujetos a los requisitos señalados en el Reglamento de Comprobantes de venta y de Retención, con la finalidad de que dicho documentos sean considerados como válidos.” De fojas 5497 a 5519 del proceso, consta el informe pericial elaborado por el perito insinuado por la parte actora, el Dr. Carlos Oleas Escalante en donde se indica; Que en el caso de la empresa TOZCORP S.A., se comprueba la adquisición de material que le permitió generar ingresos a la compañía fiscalizada, citando para ello un ejemplo, en el que detalla la secuencia según documentación soporte del hecho económico, el cual, por documentos como los comprobantes de venta, guía de movilización, nota de ingreso a bodega, asiento contable y medio de pago (cheque cobrado por la compañía TOZCORP S.A.), permiten comprobar que la relación económica, la transacción comercial, que el hecho generador en sí, sí ha existido. Asimismo, señala dentro de su informe pericial: “Sin embargo, debo resaltar que el contador de la citada empresa, INDUSTRIAL PESQUERA SANTA PRISCILA S.A., me ha entregado una denuncia en contra de la proveedora TOZCORP S.A., en la cual se manifiesta que la citada compañía les entregó comprobantes de venta de polvillo adulteradas, esto es, sin la autorización respectiva de la autoridad fiscal, correspondiendo estas facturas a las que van desde N° 451 hasta 750 emitidas desde un periodo comprendido entre el

RECURSO DE CASACIÓN

N° 161-2015

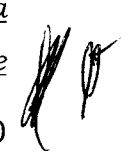
15 de julio del 2005 hasta el 6 de febrero del año 2007. Por lo expuesto procedo a adjuntar al presente informe pericial, según anexo N°3 la citada denuncia a la FISCALÍA DEL GUAYAS, la factura y sus documentos de respaldo.”.- Con relación al proveedor PABLO ALFONSO PINILLO NAZARENO, según muestreo de facturas, prestó sus servicios como transportista, y que a las facturas, acompañan documentos como envíos de despacho y movilización, control de vehículos de transporte alquilados, órdenes de pago, cheques y comprobantes de egreso, lo cual permite comprobar el hecho económico; y, asimismo, deja particularizado el hecho de que “... según versión del contador... ha entregado facturas falsas, las mismas que van desde la N° 101 hasta la 199 con supuestos números de autorización otorgados por el SRI; por lo que la empresa INDUSTRIAL PESQUERA STA. PRISCILA S.A., ha procedido a presentar a establecer la denuncia respectiva ante la Fiscalía del Guayas.” Adjunta en el anexo No. 7, todos los documentos que ha señalado en el párrafo anterior. Respecto a la proveedora MOREIRA CHILÁN MARIANITA DE JESÚS, según muestreo de facturas, prestó servicio de comida al personal de la planta de camarón y, que tal como se lee del informe del Dr. Carlos Oleas Escalante y de los documentos adjuntados a través del anexo N° 9 que forma parte integrante de su informe, tales como: comprobantes de egreso, orden de pago, orden de servicio, facturas de venta pescado y camarón, liquidación de facturas de la persona contratada, comprobantes de retención y cheques de pago; permite a esta Sala comprobar el hecho económico. Dentro de las pruebas aportadas por la compañía actora, se encuentra: De fojas 2857 a 2862 del proceso, los originales de las denuncias y la calificación de éstas, que se presentó ante el Ministerio Público en contra de la compañía TOZCORP S.A. y de PABLO PINILLOS. En virtud de lo actuado, la Sala, teniendo en consideración lo previsto en el artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno “Deducciones.- En general, con el propósito de determinar la base imponible sujeta a este impuesto se deducirán los gastos que se efectúen con el propósito de obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana

Ver 26-15-26

RECURSO DE CASACIÓN

Nº 161-2015

que no estén exentos.”. El artículo 17 del Código Tributario, establece ;
“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...”; así como también, atendiendo al hecho de que los preceptos procesales penales, norma con rango de ley, no imponen para el ejercicio fiscalizado ningún tipo de prejudicialidad ni requisito especial para el caso de adulteración de este tipo de documentos, sin ser la intención de esta Sala, por no ser de su competencia, pronunciarse ni mucho menos aún, juzgar sobre este presunto delito; de que además, la Administración Tributaria, dentro de la etapa administrativa tal como se puede leer de la página 44 de 53 de la Resolución Nº 109012010RREC028187, solicitó genéricamente a la contribuyente, los documentos que ésta considere necesarios para desvirtuar las diferencias glosadas, habiendo aportado la documentación soporte que sustenta el ciclo contable, así como las denuncias referidas; de que si bien los reglamentos, tal como afirma la entidad demandada, se constituyen como instrumentos necesarios para la aplicación de la ley, no es menos cierto que la actora, de las pruebas aportadas, ha logrado probar el hecho económico, al tenor de lo previsto en el artículo 17 del Código Tributario, norma con rango de ley, en concordancia con el artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno, por lo que esta Sala resuelve declarar como deducibles los gastos erogados por la compañía INDUSTRIAL PESQUERA STA. PRISCILA S.A., por concepto de Gastos sustentados con comprobantes de venta no válidos, por el ejercicio económico 2005 y por lo tanto, da de baja la glosa impuestas por estos conceptos.” (el subrayado es de la Sala). “Noveno. Tres.- GLOSA: Gastos sustentados con comprobantes de venta no válidos: ... “En el informe pericial realizado por el CPA José Rodríguez Mendoza, que obra de fojas 5556 a 5565 del juicio, en la pregunta 4, apartados; c) y d), afirma el perito, que “los gastos generaron rentas, pero es necesario mencionar que estos gastos deben estar respaldados por comprobantes de ventas autorizados por la Administración Tributaria, es decir, deben estar sujetas al Reglamento de



Comprobantes de Venta y Retención, vigente a la fecha, con el propósito de ser deducible... y que “el contribuyente presentó la documentación soporte en las diferentes etapas con la finalidad de establecer el ciclo económico de estas transacciones y por ende verificar la existencia del hecho económico al tenor de lo dispuesto en el artículo 17 del Código Tributario” destacando el hecho de que dichos soportes deben estar sujetos a los requisitos señalados en el citado Reglamento. En el informe pericial elaborado por el perito insinuado por la parte actora, el Dr. Carlos Oleas Escalante, que se encuentra incorporado al juicio de fojas 5497 a 5512 de los autos, en el caso de la empresa TOZCORP S.A., se comprueba la adquisición de material que le permitió generar ingresos a la compañía fiscalizada, citando para ello un ejemplo, en el que detalla la secuencia según documentación soporte del hecho económico, el cual, por documentos como los comprobantes de venta, guía de movilización, nota de ingreso a bodega, asiento contable y medio de pago (cheque girados y cobrados por la beneficiaria), permiten comprobar que la relación económica, la transacción comercial, que el hecho generador en sí, sí ha existido. Asimismo, señala dentro del informe pericial: “Sin embargo, debo resaltar que el contador de la citada empresa, me ha entregado una denuncia en contra de la proveedora TOZCORP S.A., en la cual se manifiesta que la citada compañía les entregó comprobantes de venta de polvillo adulteradas, esto es, sin la autorización respectiva de la autoridad fiscal, correspondiendo estas facturas a las que van desde N° 451 hasta 750, emitidas desde un periodo comprendido entre el 15 de julio del 2005 hasta el 6 de febrero del año 2007. Adjunta al presente informe pericial, según anexo N°6, la citada denuncia a la FISCALÍA DEL GUAYAS, la factura y sus documentos de respaldo.” Además de este informe se puede leer, que la compañía proveedora TOZCORP S.A., proveyó de polvillo, según el muestreo extraído por éste, tal como consta de las pruebas aportadas por la parte actora de fojas 240 a 2856 de los autos. Respecto al proveedor PABLO ALFONSO PINILLO NAZARENO, según muestreo de facturas, prestó sus servicios como transportista, y que a las facturas, acompañan

documentos como envíos de despacho y movilización, control de vehículos de transporte alquilados, órdenes de pago, cheques y comprobantes de egreso, lo cual permite comprobar el hecho económico; y, asimismo, deja particularizado el hecho de que "... según versión del contador... ha entregado facturas falsas, las mismas que van desde la N° 101 hasta la 199 con supuestos números de autorización otorgados por el SRI; por lo que la empresa INDUSTRIAL PESQUERA STA. PRISCILA S.A., ha presentado la denuncia respectiva ante la Fiscalía del Guayas." Adjunta en el anexo 7 que forma parte integrante de este proceso, los documentos que describe dentro de este título. Dentro de las pruebas aportadas por la compañía actora, se encuentra: a fojas 2857-2862 constan los originales de las denuncias y la calificación de éstas, que se presentó ante el Ministerio Público en contra de la compañía TOZCORP S.A. y de PABLO PINILLOS. Respecto a la proveedora MOREIRA CHILÁN MARIANITA DE JESÚS, según muestreo de facturas, prestó servicio de comida al personal de la planta de camarón y, que tal como se lee del informe del Dr. Carlos Oleas Escalante y de los documentos adjuntados a través del anexo N° 9, que forma parte integrante de su informe, tales como: comprobantes de egreso, orden de pago, orden de servicio, facturas de venta pescado y camarón, liquidación de facturas de la persona contratada, comprobantes de retención y cheques de pago; permite a esta Sala comprobar el hecho económico. Respecto al proveedor LEÓN CEDEÑO SANTIAGO JACINTO, dentro del mismo contenido de la pregunta número 5 ya citada, formulada por la actora, apartados c) y d), del informe del CPA José Rodríguez Mendoza, se lee que existe la documentación soporte que conforman el ciclo económico de las transacciones con este proveedor. Dentro de otras pruebas aportadas por la compañía actora, se encuentra: De fojas 2857 a 2862 del proceso, constan los originales de las denuncias y la calificación de éstas, que se presentó ante el Ministerio Público en contra de la compañía TOZCORP S.A., y; LEÓN CEDEÑO SANTIAGO JACINTO. En virtud de lo actuado, la presente Sala, teniendo en consideración lo previsto por el artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno "Deducciones.- En

RECURSO DE CASACIÓN

N° 161-2015

general, con el propósito de determinar la base imponible sujeta a este impuesto se deducirán los gastos que se efectúen con el propósito de obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana que no estén exentos.”, al artículo 17 del Código Tributario vigente para el ejercicio económico fiscalizado “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...”; así como también, atendiendo al hecho de que el Código Tributario así como la Ley de Régimen Tributario adquirieron rango de Ley Orgánica a través de la Disposición final segunda de la Ley s/n (R.O. 242-3S, 29-XII-2007); de que los preceptos penales y procesales penales, normas con rango de ley, no imponen para el ejercicio fiscalizado ningún tipo de prejudicialidad ni requisito especial para el caso de adulteración de este tipo de documentos; de que si bien no es la intención de esta Sala, por no ser de su competencia pronunciarse ni juzgar sobre este presunto delito, pero de que sí es nuestra obligación la de actuar en calidad de jueces garantistas de las normas y principios constitucionales, realizando interpretaciones conformes a ésta, saltando inclusive preceptos de las normas jerárquicamente inferiores cuando éstas violentan los principios y garantías de la Norma Suprema en un caso en particular, tal como es, entre otras, la garantía de no sacrificar la justicia por la sola omisión de formalidades (conforme a los artículos 273 y 274 de la Constitución de 1998, vigente para el año fiscalizado); de que, además, el discutido Reglamento de Comprobantes de Venta y Retención, en su Disposición General Primera de ninguna manera establece los requisitos de forma (y contenido) que deben reunir los comprobantes de venta para que estos se reputen válidos; de que aunque dicha disposición imponga un deber al contribuyente, para el presente caso, representa un obstáculo para la aplicación del principio de prevalencia de la realidad económica previsto en el artículo 17 del Código Tributario, norma jerárquicamente superior a este Reglamento; de que además, la Administración Tributaria, dentro de la etapa administrativa tal

como se puede leer de la página 44 de 53 de la Resolución N° 109012010RREC028187, solicitó genéricamente a la compañía fiscalizada los documentos que ésta considere necesarios para desvirtuar las diferencias glosadas, habiendo ésta ya aportado toda la documentación soporte que sustenta el ciclo contable, así como las denuncias referidas; de que si bien los reglamentos, tal como afirma la entidad demandada, se constituyen como instrumentos necesarios para la aplicación de la ley, no es menos cierto que la contribuyente ahora actora, de las pruebas aportadas, ha logrado probar el hecho económico que prevé el artículo 17 del Código Tributario, norma con rango de ley, lo cual, en concordancia con el artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno, permiten deducir como gastos la cantidad reportada a nombre de los proveedores: la compañía TOZCORP S.A., PINILLO NAZARENO PABLO ALFONSO, MOREIRA CHILÁN MARIANITA DE JESÚS y SANTIAGO LEÓN CEDEÑO, y por lo tanto, deja sin efecto la glosa impuesta por la Administración Tributaria por concepto de Gastos sustentados con comprobantes de venta no válidos, por el ejercicio económico 2006.” (el subrayado es de la Sala). “Décimo. Tres.- GLOSA: GASTOS SUSTENTADOS CON COMPROBANTES DE VENTA NO VÁLIDOS: ...Dentro del informe pericial realizado por el CPA José Rodríguez Mendoza, que consta de fojas 5556 a 5565 del proceso, en la pregunta 5, en los apartados; c) y d), afirma el perito, que “los gastos generaron rentas, pero es necesario mencionar que estos gastos deben estar respaldados por comprobantes de ventas autorizados por la Administración Tributaria, es decir, deben estar sujetas al Reglamento de Comprobantes de Venta y Retención, vigente a la fecha, con el propósito de ser deducible...” y que “el contribuyente presentó la documentación soporte en las diferentes etapas con la finalidad de establecer el ciclo económico de estas transacciones y por ende verificar la existencia del hecho económico al tenor de lo dispuesto en el artículo 17 del Código Tributario” destacando el hecho de que dichos soportes deben estar sujetos a los requisitos señalados en el citado Reglamento. De fojas 5497 a 5529 del juicio, se encuentra el informe pericial elaborado por el perito

RECURSO DE CASACIÓN

N° 161-2015

insinuado por la parte actora, el Dr. Carlos Oleas Escalante, que en el caso de la empresa TOZCORP S.A., se comprueba la adquisición de material (polvillo y arrocillo) que le permitió generar ingresos a la compañía fiscalizada, citando para ello un ejemplo, en el que detalla la secuencia según documentación soporte del hecho económico, el cual, por documentos como órdenes de compra, guías de movilización, nota de ingreso a bodega de materias primas, comprobantes de egreso, registro contable, órdenes de pago, ingreso centro de costos división balanceado, guía de remisión, permiten comprobar que la relación económica, la transacción comercial, que el hecho generador en sí, sí ha existido. Asimismo, se señala en el informe que; “Sin embargo, debo resaltar que el contador de la citada empresa, me ha entregado una denuncia en contra de la proveedora TOZCORP S.A., en la cual se manifiesta que la citada compañía les entregó comprobantes de venta de polvillo adulteradas, esto es, sin la autorización respectiva de la autoridad fiscal, correspondiendo estas facturas a las que van desde N° 451 hasta 750 emitidas desde un período comprendido entre el 15 de julio del 2005 hasta el 6 de febrero del año 2007. Adjuntar al informe pericial, según anexo N°8, la citada denuncia en la FISCALÍA DEL GUAYAS, la factura y sus documentos de respaldo.” Además, de este informe se puede leer, que la compañía proveedora TOZCORP S.A., proveyó de polvillo y arrocillo, según el muestreo extraído por éste, tal como consta de las pruebas aportadas por la parte actora de fojas 240-2856. Respecto al proveedor LEÓN CEDEÑO SANTIAGO JACINTO, dentro del mismo contenido de la pregunta número 5 ya citada, formulada por la actora, apartados; c) y d), del informe del CPA José Rodríguez Mendoza, se lee que existe la documentación soporte que conforman el ciclo económico de las transacciones con este proveedor. Dentro de otras pruebas aportadas por la compañía actora, se encuentra: De fojas 2857 a 2862 del juicio, obran los originales de las denuncias y la calificación de éstas, que se presentó ante el Ministerio Público en contra de la compañía TOZCORP S.A. y de LEÓN CEDEÑO SANTIAGO JACINTO. En virtud de lo actuado, la presente Sala, teniendo en consideración lo previsto por el

artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno; "Deducciones.- En general, con el propósito de determinar la base imponible sujeta a este impuesto se deducirán los gastos que se efectúen con el propósito de obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana que no estén exentos", el artículo 17 del Código Tributario vigente para el ejercicio económico fiscalizado indica: "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..."; así como también, atendiendo al hecho de que el Código Tributario así como la Ley de Régimen Tributario adquirieron rango de Ley Orgánica a través de la Disposición final segunda de la Ley s/n (R.O. 242-3S, 29-XII-2007); de que los preceptos penales y procesales penales, normas con rango de ley, no imponen para el ejercicio fiscalizado ningún tipo de prejudicialidad ni requisito especial para el caso de adulteración de este tipo de documentos; de que si bien no es la intención de esta Sala por no ser de su competencia pronunciarse ni juzgar sobre este presunto delito, pero de que sí es nuestra obligación la de actuar en calidad de jueces garantistas de las normas y principios constitucionales, realizando interpretaciones conformes a ésta, saltando inclusive preceptos de las normas jerárquicamente inferiores cuando éstas violentan los principios y garantías de la Norma Suprema en un caso en particular, tal como es, entre otras, la garantía de no sacrificar la justicia por la sola omisión de formalidades (conforme al artículo 192 de la Constitución vigente para el año fiscalizado); de que, además, el discutido Reglamento de Comprobantes de Venta y Retención, en su Disposición General Primera de ninguna manera establece los requisitos de forma (y contenido) que deben reunir los comprobantes de venta para que estos se reputen válidos; de que aunque dicha disposición imponga un deber al contribuyente, para el presente caso, representa un obstáculo para la aplicación del principio de prevalencia de la realidad económica previsto en el artículo 17 del Código Tributario, norma jerárquicamente superior a este Reglamento; de que además, la

Administración Tributaria, dentro de la etapa administrativa tal como se puede leer de la página 38 de 46 de la Resolución N° 109012010RREC028187, solicitó genéricamente a la compañía fiscalizada los documentos que ésta considere necesarios para desvirtuar las diferencias glosadas, habiendo ésta ya aportado toda la documentación soporte que sustenta el ciclo contable, así como las denuncias referidas; de que si bien los reglamentos, tal como afirma la entidad demandada, se constituyen como instrumentos necesarios para la aplicación de la ley. De las pruebas aportadas por la actora, ha logrado probar el hecho económico que prevé el artículo 17 del Código Tributario, norma con rango de ley, lo cual, en concordancia con el artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno, permiten deducir como gastos por el valor de USD563.399.80 por concepto de gastos sustentados con comprobantes de venta no válidos, cantidad reportada a nombre de la compañía TOZCORP S.A. y del proveedor LEÓN CEDEÑO SANTIAGO JACINTO, y por lo tanto deja sin efecto la glosa impuesta por la Administración Tributaria, por el ejercicio económico 2007.” (el subrayado es de la Sala).-----

3.1.4.- Normas acusadas como infringidas dentro del recurso de casación.- El recurrente indica que existe falta de aplicación del numeral 1 del Art. 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno, del Art. 26, numeral 7 del Reglamento para la Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno, Arts. 8 y 17, numeral 1 del Reglamento de Comprobantes de Venta y Retención y de la Disposición General Primera del Reglamento de Comprobantes de Venta y Retención, así como indebida aplicación del Art. 17 del Código Tributario.-----

3.1.5.- Contenido material de las normas denunciadas.- Es importante citar el contenido de las normas consideradas como infringidas: Art. 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno.- Deduciones.- *“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*

venta - b-

deducciones: 1.- Los costos y gastos imputables al ingreso, que se encuentren debidamente sustentados en comprobantes de venta que cumplan los requisitos establecidos en el reglamento correspondiente;...”

“Art. 26.- del Reglamento de Aplicación de la LORTI.- Gastos no deducibles.- *No podrán deducirse de los ingresos brutos los siguientes gastos: ...7. Los costos y gastos no sustentados en los comprobantes de*

venta autorizados por el Reglamento de Comprobantes de Venta y de Retención.”

Art. 8 del Reglamento de Comprobantes de Venta y Retención.- Sustento de costos y gastos.-

“Sin perjuicio de lo dispuesto

en el artículo 12 de este reglamento, para sustentar costos y gastos a efectos

de la determinación y liquidación del impuesto a la renta, se considerarán

como comprobantes válidos los determinados en los artículos 1 y 13, siempre

que cumplan con los requisitos establecidos en este reglamento. También

sustentarán gastos para efectos de la determinación y liquidación del

impuesto a la renta, las cuotas o aportes que realice el contribuyente a

condominios, asociaciones, gremios y otras organizaciones a las que deba

pertenecer o afiliarse para poder desarrollar su actividad económica, siempre

que en los comprobantes de pago esté plenamente identificado el condominio

o la organización con su denominación, número de RUC y dirección y se

identifique también a quien realiza el pago con su nombre, razón social o

denominación, número de RUC o cédula de identificación y dirección. Estos

comprobantes deberán también ser preimpresos y prenumerados.”

Art. 17 del Reglamento de Comprobantes de Venta y Retención.-

Requisitos impresos para las facturas, notas de venta, liquidaciones de compras de

bienes y prestación de servicios, notas de crédito y notas de débito.- “Estos

documentos deberán contener los siguientes requisitos preimpresos: 1.

Número de autorización de impresión del comprobante de venta, otorgado por

el Servicio de Rentas Internas;...”

DISPOSICIÓN GENERAL PRIMERA del Reglamento de Comprobantes de Venta y Retención.-

“Los únicos documentos que sustentan crédito tributario para el impuesto al valor

agregado son las facturas, liquidaciones de compra de bienes y de prestación



de servicios y los documentos a los que se refiere el artículo 13 de este reglamento. Sustentarán los costos y gastos únicamente los comprobantes de venta emitidos conforme con las normas del presente reglamento. Sustentarán el crédito tributario del impuesto a la renta los comprobantes de retención emitidos conforme con las normas de este reglamento. El contribuyente deberá consultar, en los medios que ponga a su disposición el Servicio de Rentas Internas la validez de los mencionados comprobantes, sin que se pueda argumentar el desconocimiento del sistema de consulta para pretender aplicar crédito tributario o sustentar costos y gastos con documentos falsos o no autorizados, salvo el caso de adquisiciones a proveedores no permanentes y que el contribuyente haya presentado oportunamente las denuncias respectivas ante el SRI y de acuerdo con lo previsto en el Código de Procedimiento Penal.”. Art. 17 del Código Orgánico Tributario.- 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.”.-----

3.1.6.- Examen de si las normas denunciadas son subsumible a los hechos considerados como ciertos y probados en la sentencia de instancia: A) Sobre la falta de aplicación del numeral 1 del Art. 10 de la Ley de Régimen Tributario, del Art. 26, numeral 7 del Reglamento para la Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno, Arts. 8 y 17, numeral 1 del Reglamento de Comprobantes de Venta y Retención y de la Disposición General Primera del Reglamento de Comprobantes de Venta y Retención, esta Sala Especializada deja sentando que en reiteradas ocasiones ha mantenido el criterio de que los requisitos establecidos por el Reglamento de Comprobantes de Ventas y Retención, **no son simples formalidades**

que puedan eludirse, sino obligaciones que debe observar el contribuyente en razón de los deberes formales que debe cumplir conforme el ordenamiento jurídico y el sistema Tributario adoptado en el Ecuador, y de acuerdo a lo establecido en el literal e) del Art. 96 del Código Orgánico Tributario, ya que a la vez se constituyen en requisitos que facilitan el cumplimiento de la norma legal dentro de los parámetros de equidad y racionalidad, criterio que ha sido recogido de los fallos de los recursos de casación N°s 165-2007, 16-2008 148-2010, 453-2010 y 614-2010, 332-2011, 41-2012, 355 2012, 523 2012 y 666-2012 emitidos por la Sala de lo Fiscal de la Ex Corte Suprema de Justicia y de la actual Corte Nacional de Justicia, de tal manera que los requisitos formales de los comprobantes de venta, establecidos en el Reglamento no pueden ser obviados por el contribuyente; por lo que no se puede validar su inobservancia, para efectos de la deducciones del Impuesto a la Renta. Por lo expresado esta Sala Especializada considera que si ha existido la falta de aplicación de la normativa considerada como infringida por parte del recurrente y por ende se ha configurado la causal primera invocada. **B)** En cuanto a la indebida aplicación del Art. 17 del Código Orgánico Tributario, esta Sala Especializada considera que para la deducción de un gasto en el cálculo del Impuesto a la Renta, éste debe tener una secuencialidad formal y material a demostrarse a través del **comprobante de venta** o retención, la fuente de la obligación, el pago, el desembolso efectivo, la acreditación de valores en favor del beneficiario o de un tercero y el hecho de que efectivamente se haya prestado el servicio o transferido el bien. En el presente caso, de la verificación del fallo de instancia se puede observar claramente que en los informes periciales se determina que han existido comprobantes de venta adulterados, facturas falsas y documentación que respalda el ciclo contable, argumentos de los cuales el Tribunal de instancia se ha servido para determinar la existencia del hecho económico, situación que a criterio de esta Sala Especializada de ninguna manera puede configurarse ya que para que exista el hecho económico necesariamente debe existir la

RECURSO DE CASACIÓN

Nº 161-2015

situación formal es decir la existencia de los comprobantes de venta que cumplan con los requisitos establecidos en los Reglamentos que como ya se indicó ut supra no constituyen meras formalidades, para ahí si poder analizar la existencia o no del hecho económico. Al verificarse de la lectura del fallo del Tribunal A quo que existen comprobantes de venta adulterados, facturas falsas, es decir que no cumplen con los requisitos establecidos en los Arts. 26, numeral 7 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno y Arts. 8 y 17 del Reglamento de Comprobantes de Venta y Retención, esta Sala considera que si existe indebida aplicación del Art. 17 del Código Orgánico Tributario ya que no se configura el hecho económico por el simple hecho de existir documentos que respalden el ciclo económico. Por lo expuesto si se configura la causal primera invocada por el recurrente.-----

V.- DECISIÓN

Por las consideraciones expuestas, 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 casa parcialmente la sentencia recurrida en relación a las Glosas "GASTOS SUSTENTADOS CON COMPROBANTES DE VENTA NO VÁLIDOS" correspondientes al Impuesto a la Renta de los años: 2005, por un valor de USD\$ 6.305.79; 2006, por un valor de USD\$ 563.399,80; y, 2007, por un valor de USD\$ 561.694,54, de conformidad al análisis efectuado en el numeral 3.1.6 de este fallo, *en lo demás se estará al fallo de instancia*. Sin costas. Actúe la Ab. Alejandra Morales Navarrete en

heuta y dos. 32



RECURSO DE CASACIÓN

N° 161-2015

calidad de Secretaria Relatora, de conformidad con la Acción de Personal No. 6037-DNTH-2015-KP de 1 de junio de 2015, expedida por el Consejo de la Judicatura. Notifíquese, devuélvase y publíquese.-----

Dr. José Luis Terán Suárez

JUEZ PRESIDENTE

Dra. Maritza Yafiana Pérez Valencia

JUEZA NACIONAL

Dra. Ana María Crespo Santos

JUEZA NACIONAL

Certifico:

Ab. Alejandra Morales Navarrete

SECRETARIA RELATORA