



RECURSO No. 271-2011

RECURSO No. 271-2011

JUEZ PONENTE: DR. JOSÉ SUING NAGUA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA – SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO.-

Quito, a 14 de diciembre de 2012. Las 10h25.-----

VISTOS: Avocamos conocimiento de la presente causa en virtud de la Resolución No. 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. En lo principal, el Econ. Carlos Marx Carrasco Vicuña y Econ. Juan Miguel Avilés Murillo, Director General y Director Regional respectivamente, del Servicio de Rentas Internas, interponen recurso de hecho ante la negativa al de casación propuesto en contra de la sentencia dictada el 8 de abril de 2011, por la Segunda Sala Temporal del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 2 con sede en la ciudad de Guayaquil, dentro del juicio de impugnación No. 09502-2010-0095 deducido por la Corporación EL ROSADO S.A en contra de la Administración Tributaria. Esta Sala califica y admite el recurso de hecho con lo que habilita el conocimiento y resolución del recurso de casación; la Empresa actora lo contesta el 28 de septiembre de 2011. Pedidos los autos para resolver, se considera: -----

PRIMERO: La Sala es competente para conocer y resolver los recursos interpuestos, de conformidad con el primer numeral del artículo 184 de la Constitución, artículo 1 de la Codificación de Ley de Casación y numeral primero de la II parte del artículo 185 del Código Orgánico de la Función Judicial.-----

SEGUNDO: Los representantes de la Administración Tributaria fundamentan el recurso de casación en las causales primera y quinta del art. 3 de la Ley de la materia; consideran que se han infringido los arts. 76, numeral 7 literal I) y 301 de la Constitución de la República, arts. 4, 5, 82, 270 y 273 del Código Tributario, 274, 275 y 276 del Código de Procedimiento Civil y art. 66 de la Ley de Régimen Tributario Interno. Argumentan que la sentencia no respeta los principios constitucionales y legales del régimen tributario, esto es, el de igualdad y generalidad; que la sentencia otorga un tratamiento exclusivo y disímil al actor para el uso del crédito tributario relativo al Impuesto al Valor Agregado, sin contar

RECURSO No. 271-2011

con un sistema contable unívoco, sin calcular correctamente el factor proporcional y sin aplicarlo, en ausencia del sistema contable unívoco, a todas sus adquisiciones incluido el inventario y no sólo a los servicios; que la Sala pretende aplicar para un mismo contribuyente que comercializa bienes tanto de tarifa 12% como 0% los numerales 1 y 2 del art. 66 de la Ley de Régimen Tributario Interno, siendo que son tratamientos distintos, y que en cuyo caso, la actividad del actor se encuadra en el 2do. ordinal, pues se pretende adecuar una norma que no estaba vigente para el ejercicio fiscal 2006; que el actor al utilizar el 100% del crédito tributario, contraviene la regla de aplicación general y obligatoria, pues se debió hacer uso sólo en la proporción que le faculta la Ley de Régimen Tributario Interno; que la sentencia no ha sido debidamente fundamentada y en ningún momento se hace referencia a norma jurídica alguna; que no se ha considerado el contenido del informe pericial presentado por el perito designado por el Servicio de Rentas Internas, que establecía que la Corporación El Rosado, no contaba con un sistema contable unívoco, pues de ser así, éste diferenciaría entre las adquisiciones y no se harían aplicaciones aproximadas; que el perito insinuado por el actor, no contestó la pregunta en la que se le decía si el sistema contable que utilizan, permite diferenciar inequívocamente las adquisiciones de bienes y servicios gravados con tarifa 12%, empleados en la comercialización de bienes y de servicios gravados con tarifa 0%; que no puede existir excusa para el actor, quien pretende aducir que por no existir norma que prácticamente le haga el registro, aun existiendo principios contables de general aplicación, pueda permitirse contravenir el marco jurídico vigente; que al tener el sistema contable necesario, automáticamente cada vez que ingresare transacciones relativas a servicios, le calcularía el proporcional del respectivo IVA que hasta ese momento tenga derecho, pero al no contar con el sistema y hacer un registro manual, evade el fiel cumplimiento de lo razonable y obvio.-----

TERCERO: Gad Czarninsky Shefi en representación de la Corporación El Rosado S.A., en la contestación al recurso, manifiesta que el sistema contable que le permite a la Empresa efectuar los asientos contables en compras y ventas de sus artículos y liquidar y pagar el IVA que le corresponde en el marco del ordenamiento jurídico aplicable, incluido la aplicación del factor de proporcionalidad en materia de crédito tributario, fue debidamente revisado, verificado y autorizado por la Administración Tributaria con



RECURSO No. 271-2011

anterioridad al año 2006, antes de que de manera ilegítima hubiera emitido el Acta y la Resolución materia de la impugnación del contribuyente ante el Tribunal A quo; que el sistema contable, autorizado por la Administración Tributaria, permite diferenciar inequívocamente las compras y las ventas con tarifa 12% y, en el caso, con tarifa 0%; que el Tribunal A quo llegó a determinar que las glosas establecidas por la Administración Tributaria, en lo que respecta a las declaraciones del IVA por compras y ventas durante el año 2006, son correctas; que el Tribunal determinó, para el caso, que los contribuyentes que vendan bienes o servicios con tarifa 12% de IVA y bienes o servicios con tarifa 0% de IVA pueden emplear como crédito tributario, el IVA pagado en sus adquisiciones de bienes y servicios, siempre que mantengan sistemas contables en los que, de manera inequívoca, se pueda diferenciar aquellas adquisiciones destinadas a la venta de bienes o servicios con tarifa 12% de IVA, de aquellas adquisiciones destinadas a la venta de bienes o servicios con tarifa 0% de IVA; que para que el contribuyente pueda hacer uso de crédito tributario, requiere que el SRI autorice en forma previa el uso de éste, en base al sistema contable empleado; que el Tribunal constató que la Administración Tributaria, mediante oficios Nos. 1090120020000125, de 30 de julio de 2002 y PV000105, de 10 de enero de 2005, se autorizó a la Corporación, el empleo del sistema contable con el que se dio cumplimiento al art. 145, letra b, numeral 3, del Reglamento de Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno vigente al año 2006; que el Tribunal, decidió lo que fue materia de la litis, acogiendo parcialmente la demanda para confirmar las glosas sobre el IVA declarado en compras y ventas y desvirtuar aquellas originadas en el cálculo del crédito tributario y el recargo del 20%; que el informe pericial de la Administración Tributaria, se remite únicamente a la documentación que existe en los archivos de la Administración y el mismo no aportó con ningún elemento de convicción que constituya prueba para desvirtuar lo aseverado por la accionante; que la causal quinta del art. 3 de la Ley de Casación no es útil para debatir ante el Tribunal de casación, sobre la valoración que ha efectuado el Tribunal A quo de la prueba practicada en el proceso, pues esta causal se refiere únicamente a los elementos intrínsecos del fallo y a elementos externos a él; que la forma ambigua de alegación de la Administración, en sentido de no haberse respetado las normas, no expresa el vicio específico supuestamente cometido, no indica en qué parte de la sentencia se habría producido la infracción y tampoco señala de qué manera

RECURSO No. 271-2011

habría influido en la parte resolutive; que no es posible afirmar la existencia de un trato diferenciado y arbitrario en ausencia absoluta de prueba referida al tercio de comparación, y menos aun, tratar de buscar en algo existente, una innovación al régimen tributario sujeto al principio de reserva de ley, para endilgar en la sentencia un desvío por falta de aplicación de los artículos 301 de la Constitución de la República y 4 del Código Tributario; que el criterio de proporcionalidad determina que cuando no es identificable el destino de las adquisiciones en la venta de bienes o servicios con tarifa 12% se ha de emplear, como presunción, una asignación proporcional del IVA pagado en las adquisiciones como crédito tributario empleando la relación entre aquellas ventas con tarifa 12% y el total de las ventas, y, para que esto sea posible, el ordenamiento jurídico ecuatoriano ha previsto un sistema de control ex ante, por el que la Administración Tributaria debe verificar la fiabilidad de los sistemas contables antes de que el contribuyente pueda hacer uso del crédito tributario de acuerdo a su contabilidad; que el Tribunal A quo, en el considerando quinto, dejó establecida la conducta procesal de cada una de las partes y confirmó que el actor ha probado sus afirmaciones con abundantes y suficientes pruebas, mientras que la Administración Tributaria, no aportó con ningún elemento de convicción que constituya prueba para desvirtuar lo aseverado por la accionante, en el proceso.-----

CUARTO: Corresponde a la Sala de casación resolver de manera prioritaria, la existencia o no del vicio de falta de motivación de la sentencia recurrida, habida cuenta de los efectos previstos por la norma constitucional, si ello ocurre. Analizado el expediente, se encuentra que la Sala de instancia, si bien incorpora al fallo partes íntegras de la demanda y de la contestación a la misma, de manera escueta, si refiere a los hechos controvertidos y la normativa aplicable, a partir del considerando cuarto (fs. 2072 a 2073 vuelta), lo que en esencia permite concluir que existe motivación, sin que ello signifique que las conclusiones a las que llega sean las que corresponde, al tenor de la materia controvertida.-----

QUINTO: El tema sobre el que gira el cuestionamiento formulado por los representantes de la Administración Tributaria a la sentencia, al amparo de la causal primera del art. 3 de la Ley de Casación está relacionado con el derecho al uso del 100% del crédito tributario, glosa "Factor de Proporcionalidad", que la Administración confirmó a la Empresa actora y





RECURSO No. 271-2011

que la Sala de instancia reconoce como improcedente; para resolver, esta Sala Especializada formula las siguientes consideraciones: **5.1.** La Administración Tributaria niega a la Empresa actora el uso del 100% del crédito tributario, en razón de que ha podido verificar que el procedimiento manual que efectúa la compañía para distribuir el IVA pagado no es inequívoco, pues existen facturas de compras de servicios, tales como arriendo de locales, concesiones, transporte, administración de centros comerciales, publicidad, cuyo IVA ha sido utilizado en su totalidad como crédito tributario en la declaraciones de IVA de enero a diciembre de 2006; la Sala de instancia, en base a la información analizada y al informe pericial (sin distinguir cuál), concluye que existe relación entre la tarifa que se aplica a las ventas y a las compras y que la empresa cumple con lo dispuesto en el art. 66 numeral (SIC) 1 y 2 de la codificación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, en concordancia con lo previsto en el art. 145 de la LRTI que obliga como requisito para aplicar el crédito tributario, la autorización del sistema contable, porque considera que la Administración autorizó de manera expresa, mediante oficio No. 109012002000125 de 30 de julio de 2002, la utilización del sistema contable por considerar la exactitud y veracidad, que permitía en las conciliaciones contables; **5.2.** El art. 66 de la Ley de Régimen Tributario Interno, señala: *"Art. 66. Crédito tributario.- El uso del crédito tributario se sujetará a las siguientes normas: 1.- Los sujetos pasivos del impuesto al valor agregado IVA, que se dediquen a: la producción o comercialización de bienes para el mercado interno gravados con tarifa doce por ciento (12%), a la prestación de servicios gravados con tarifa doce por ciento (12%), a la comercialización de paquetes de turismo receptivo, facturados dentro o fuera del país, brindados a personas naturales no residentes en el Ecuador, a la venta directa de bienes y servicios gravados con tarifa cero por ciento de IVA a exportadores, o a la exportación de bienes y servicios, tendrán derecho al crédito tributario por la totalidad del IVA, pagado en las adquisiciones locales o importaciones de los bienes que pasen a formar parte de su activo fijo; o de los bienes, de las materias primas o insumos y de los servicios necesarios para la producción y comercialización de dichos bienes y servicios; 2.- Los sujetos pasivos del IVA que se dediquen a la producción, comercialización de bienes o a la prestación de servicios que en parte estén gravados con tarifa cero por ciento (0%) y en parte con tarifa doce por ciento (12%) tendrán derecho a un crédito tributario, cuyo uso se sujetará a las siguientes*

RECURSO No. 271-2011

disposiciones: a) Por la parte proporcional del IVA pagado en la adquisición local o importación de bienes que pasen a formar parte del activo fijo; b) Por la parte proporcional del IVA pagado en la adquisición de bienes, de materias primas, insumos y por la utilización de servicios; c) La proporción del IVA pagado en compras de bienes o servicios susceptibles de ser utilizados mensualmente como crédito tributario se establecerá relacionando las ventas gravadas con tarifa 12%, más las Exportaciones, más las ventas de paquetes de turismo receptivo, facturadas dentro o fuera del país, brindados a personas naturales no residentes en el Ecuador, más las ventas directas de bienes y servicios gravados con tarifa cero por ciento de IVA a exportadores con el total de las ventas. Si estos sujetos pasivos mantienen sistemas contables que permitan diferenciar, inequívocamente, las adquisiciones de materias primas, insumos y servicios gravados con tarifa doce por ciento (12%) empleados exclusivamente en la producción, comercialización de bienes o en la prestación de servicios gravados con tarifa doce por ciento (12%); de las compras de bienes y de servicios gravados con tarifa doce por ciento (12%) pero empleados en la producción, comercialización o prestación de servicios gravados con tarifa cero por ciento (0%), podrán, para el primer caso, utilizar la totalidad del IVA pagado para la determinación del impuesto a pagar. No tienen derecho a crédito tributario por el IVA pagado, en las adquisiciones locales e importaciones de bienes o utilización de servicios realizados por los sujetos pasivos que produzcan o vendan bienes o presten servicios gravados en su totalidad con tarifa cero, ni en las adquisiciones o importaciones de activos fijos de los sujetos que produzcan o vendan bienes o presten servicios gravados en su totalidad con tarifa cero. No tendrán derecho a crédito tributario por el IVA pagado en la adquisición local e importaciones de bienes y utilización de servicios, las instituciones, entidades y organismos que conforman el Presupuesto General del Estado, entidades y organismos de la Seguridad Social, las entidades financieras públicas, ni los Gobiernos Autónomos Descentralizados. En general, para tener derecho al crédito tributario el valor del impuesto deberá constar por separado en los respectivos comprobantes de venta por adquisiciones directas o que se hayan reembolsado, documentos de importación y comprobantes de retención. Como regla de aplicación general y obligatoria, se tendrá derecho a crédito tributario por el IVA pagado en la utilización de bienes y servicios gravados con este impuesto, siempre que tales

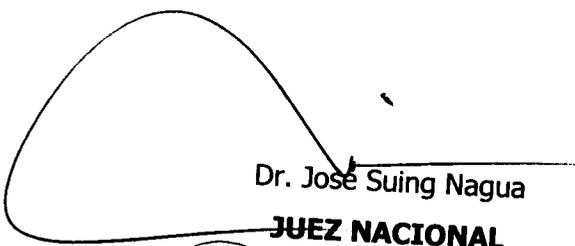


RECURSO No. 271-2011

bienes y servicios se destinen a la producción y comercialización de otros bienes y servicios gravados.” (el subrayado es de la Sala); 5.3. A su vez, el art. 145 del Reglamento de Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, en la parte pertinente, establece: “Art. 145.-Crédito tributario.- 3. Aquellos contribuyentes que transfieran bienes o presten servicios, en parte gravados con tarifa 12% y en parte gravados con tarifa 0%, y que deseen aplicar el crédito tributario en base a la contabilidad, según lo previsto en el Art. 65 (66) de la Ley de Régimen Tributario Interno, deberán obtener la correspondiente autorización por parte del Servicio de Rentas Internas en forma previa a la utilización del crédito tributario.” (el subrayado pertenece a la Sala); 5.4. Del contenido de los antecedentes y normas transcritas, se desprende que el derecho a utilizar el cien por ciento del crédito tributario, está condicionado a la existencia de un sistema de contabilidad que permita diferenciar “inequívocamente, las adquisiciones de materias primas, insumos y servicios gravados con tarifas doce por ciento (12%) empleados exclusivamente en la producción, comercialización de bienes o en la prestación de servicios gravados con tarifa doce por ciento (12%); de las compras de bienes y de servicios gravados con tarifa doce por ciento (12%) pero empleados en la producción, comercialización o prestación de servicios gravados con tarifa cero por ciento (0%)”, lo cual además, es complementado por la disposición reglamentaria que prevé autorización del SRI para la utilización del crédito; en el presente caso, la existencia de la autorización no está en discusión, sin embargo en la misma, la Administración Tributaria se reserva el derecho a verificar, en cualquier tiempo, el funcionamiento adecuado del sistema, lo que en efecto ha ocurrido con el examen practicado; 5.5. La Administración cuestiona que el sistema de contabilidad de la empresa, permita de manera inequívoca, diferenciar aquellas adquisiciones destinadas a la venta de bienes o servicios con tarifa 12% de IVA, de aquellas adquisiciones destinadas a la venta de bienes o servicios con tarifa 0% de IVA; cuestiona además, que existen servicios gravados con tarifa 12% que sirven para ventas con tarifa 0%, lo que le conduce a la aplicación de un factor de proporcionalidad discrecional; no consta del proceso, que la Empresa actora haya justificado las diferencias encontradas por la Administración en el examen practicado; los informes periciales tampoco determinan de manera categórica que el sistema contable permita una

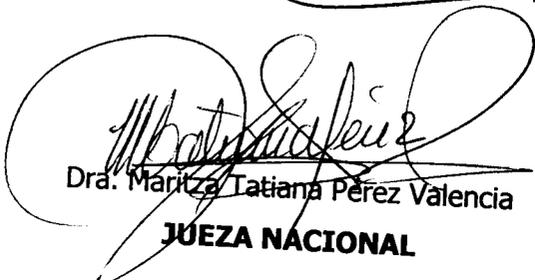
RECURSO No. 271-2011
diferenciación de manera inequívoca; consiguientemente, no habiéndose demostrado la improcedencia de la glosa, es pertinente su ratificación.-----

Por las consideraciones expuestas, la Sala 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**, casa parcialmente la sentencia recurrida y confirma la glosa "Factor de Proporcionalidad". Notifíquese, publíquese y devuélvase.-



Dr. José Suing Nagua

JUEZ NACIONAL



Dra. Maritza Tatiana Pérez Valencia

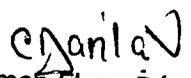
JUEZA NACIONAL



Dr. Gustavo Durango Vela

CONJUEZ

Certifico.-



Dra. Carmen Elena Dávila Yépez

SECRETARIA RELATORA ENCARGADA