

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA DEL ECUADOR

SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO

JUEZA PONENTE: DRA MARITZA TATIANA PÉREZ VALENCIA

ACTOR: SR. HUGO RENÉ LUNA

DEMANDADO: DIRECTOR ZONAL 8 DEL SERVICIO DE RENTAS
INTERNAS

(RECURRENTE)

Quito, martes 19 de enero del 2015, las 12h30.-----

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 Avilés San Martín, en calidad de Director Regional Litoral Sur del Servicio de Rentas Internas, interpone recurso de casación en contra de la sentencia de 30 de julio de 2015 a las 17h16, emitida por la Cuarta Sala del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario N° 2 con sede en la ciudad de Guayaquil, dentro del juicio de impugnación N° 2014-0016, instaurado en contra de la Resolución N° 109012013RREC077191 por concepto de Impuesto a la Renta del año

2009 y cuyo fallo resolvió declarar parcialmente sin lugar la acción de impugnación presentada por el actor. -----

1.2.- Argumentos del recurrente: El casacionista fundamenta su recurso en las **causales primera, tercera y quinta** del Art. 3 de la Ley de Casación; sin embargo el auto de admisión del Dr. Juan Montero Chávez, Conjuez Nacional, admite únicamente el recurso por la **causal tercera**. El recurrente señala que existe falta de aplicación del Art. 115 del Código de Procedimiento Civil, lo que provocó la no aplicación de los Arts. 4, 7, 10, numeral 14, 16, 20 de la Ley de Régimen Tributario Interno, Art. 36 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, de la Norma de Contabilidad N° 26, numerales 28 y 29 del Marco de Conceptos para la preparación y presentación que forman parte de las Normas Ecuatorianas de Contabilidad. Señala que los juzgadores no apreciaron las pruebas actuadas dentro del proceso en su conjunto y que en el considerando 6.1 del fallo se analiza la glosa de *compras netas de bienes no producidos por el contribuyente*, la misma que se compone de dos rubros, por ajustes o diferencias contables no justificadas por el valor de USD1'533.527,00 y por bancarización por el valor de USD 14.124,17 dando así un total de 1'547.651,17, modificándose ésta a un valor de USD 23.891,17. Manifiesta que el Tribunal no le ha dado el alcance debido a la prueba actuada por la Administración (informe pericial) y ha sobrevalorado el contenido del informe técnico de ejecución de obras N° ITEO-2009-0010 que fuera aportado como prueba por la parte actora y que forma parte del expediente de la Resolución N° 109012013RREC07791, ya que le ha dado un alcance superior, al no constituir más que un reporte que avala hasta cierto punto, la existencia de la necesidad de realizar estos gastos provisionados por el actor para el año 2009, devengados en el año 2010 y que este reporte no tiene otra función que la de justificar la provisión realizada pero no puede dejarse a un lado lo indicado por la perito Elena Solórzano en su informe, donde se concluye que la provisión realizada, por

el contribuyente y usada como gasto deducible en el ejercicio fiscal 2009 corresponde a servicios recibidos y efectivamente devengados en el ejercicio fiscal 2010, por lo que esta provisión debió ser reversada al no cumplir con las condiciones dadas en la Ley de Régimen Tributario Interno para la deducibilidad de los mismos. Alega que de haber apreciado todas las pruebas y considerado todos los argumentos esgrimidos en el informe pericial presentado por la Administración Tributaria, la Sala no sólo se hubiera limitado a revisar si el gasto fue devengado o no en otro ejercicio fiscal, pues el tema que debía analizar era la imposibilidad de usar provisiones de gastos no devengados en el año en análisis. Indica que la Norma de Contabilidad N° 26 establece tres condiciones para que las provisiones sean deducibles dentro de un período fiscal y que son: a) Que la obligación sea el resultado de un suceso pasado, b) que los recursos de los cuales la empresa se desprende incorporen beneficios económicos para cancelar esa obligación c) que pueda hacerse una estimación fiable del importe de la obligación y que al no cumplirse las mismas en el caso analizado, el actor debió reversar o ajustarlas a la fecha del balance en cumplimiento del contenido de los Arts. 7 y 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno que tratan sobre el cierre del ejercicio económico y de las provisiones, así como del Art. 16 de la misma normativa que establece la forma de determinar la base imponible señalando que sólo se consideran las deducciones permitidas en la norma que sean imputables a los ingresos, por lo que era obligación del actor registrar en su declaración de impuestos del año 2009 sólo los costos generados y devengados en dicho ejercicio y que tengan relación directa a la generación de ingresos gravados lo que tiene relación con los numerales 28 y 29 del Marco de concepto para la preparación de estados financieros. Argumenta que en ningún momento la Administración desconoce la posibilidad de provisionar gastos pero esta posibilidad está en función del cumplimiento de los preceptos legales y contables descritos, los que no contemplan la posibilidad de aplicar gastos

provisionados en un ejercicio distinto al de su devengamiento. Solicita se case la sentencia recurrida. -----

1.3.- Admisibilidad: Como se mencionó *ut supra*, mediante auto de admisión de 24 de noviembre de 2015 a las 15h11, el Dr. Juan Montero Chávez, Conjuez de la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia califica el recurso de casación, únicamente por la causal tercera por falta de aplicación del Art. 115 del Código de Procedimiento Civil, lo que provocó la no aplicación de los Arts. 4, 7, 10, numeral 14, 16, 20 de la Ley de Régimen Tributario Interno, Art. 36 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, de la Norma de Contabilidad N° 26, numerales 28 y 29 del Marco de Conceptos para la preparación y presentación que forman parte de las Normas Ecuatorianas de Contabilidad. -----

1.4.- Argumentos de la contestación al recurso: Admitido el recurso de casación la parte actora ha dado contestación en los siguientes términos: Que las pruebas fueron incorporadas acorde a la ley en el momento oportuno y que el recurrente solicita una nueva valoración de las mismas basándose en una supuesta violación legal, la cual no ha sido debidamente explicada ya que hace una mera enumeración legal, pero no hay una explicación lógica que demuestre dicha violación. Solicita se declare sin lugar el recurso de casación. 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 quo incurre en la causal tercera del Art. 3 de la Ley de Casación, al supuestamente existir falta de aplicación del Art. 115 del Código de Procedimiento Civil, lo que provocó la no aplicación de los Arts. 4, 7, 10, numeral 14, 16, 20 de la Ley de Régimen Tributario Interno, Art. 36 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, de la Norma de Contabilidad N° 26, numerales 28 y 29 del Marco de Conceptos para la preparación y presentación que forman parte de las Normas Ecuatorianas de Contabilidad, respecto a la glosa compras netas de bienes no producidos por el contribuyente?-----

III.- ARGUMENTACIÓN DE LA SOLUCIÓN AL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO

3.1.- Consideraciones casacionales generales: Previo a abordar los vicios denunciados 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 Echandia en su obra Noción General 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 recoge 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 Nº 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*

Arrieta y men-59.



RECURSO DE CASACIÓN

Nº 385-2015

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 considerar que el recurso de casación tiene como objetivo realizar el control de legalidad de las resoluciones judiciales, en relación a la correcta aplicación e interpretación de las normas de Derecho sustanciales como procesales dentro de la sentencia o auto del inferior. En consecuencia el recurso de casación busca el estricto cumplimiento del ordenamiento jurídico 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 2.3 de la presente sentencia guarda relación con la causal tercera del Art. 3 de la Ley de Casación, que establece: *“Aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba, siempre que hayan conducido a una equivocada aplicación o a la no aplicación de normas de derecho en la sentencia o auto”*. Esta Sala especializada manifiesta que esta causal se refiere a lo que la doctrina denomina violación indirecta de la norma sustantiva y contempla varias situaciones jurídicas que no pueden darse simultáneamente y que deben ser individualizadas para su pertinente demostración en cada caso. La aplicación indebida es la atribución equivocada de una disposición legal o en caso de la causal tercera o de un precepto jurídico de valoración probatoria a un alcance que no tiene; la falta de aplicación 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, consiste en la falta que incurre el juzgador al dar desacertadamente a la norma o precepto jurídico aplicado, un alcance mayor o menor o distinto, que el descrito por el legislador. Se

analiza, que en aplicación de cualquiera de estas situaciones, en lo que respecta a la causal invocada, el recurrente debe plasmar su pretensión a través de una proposición jurídica completa que debe contener: 1.- La identificación en forma precisa del medio de prueba que a su juicio ha sido erróneamente valorado en la sentencia; 2.- La determinación con precisión de la norma procesal sobre valoración de prueba que ha sido violada; 3.- La demostración lógica y jurídica de la forma cómo ha sido violada la norma sobre valoración del medio de prueba respectivo; y, 4.- La identificación de la norma sustantiva o material que ha sido aplicada erróneamente o que no ha sido aplicada a consecuencia del yerro en la valoración. Dichas condiciones no son establecidas a voluntad del juzgador, pues están orientadas a cumplir una función específica e importante dentro del análisis jurídico en el control de legalidad de los preceptos de valoración de prueba, a que está llamado a realizar este Tribunal de casación dentro del recurso de casación, en mérito de dicha causal. Partiendo de la concepción de que al Tribunal Casacional le está impedido valorar nuevamente las pruebas dentro del proceso, ya que el recurso de casación no se constituye en una nueva instancia, la naturaleza extraordinaria, excepcional y especializada de dicho recurso les permite a los juzgadores, realizar el control de legalidad sobre los “preceptos jurídicos de valoración probatoria” que el Tribunal *A quo* ha hecho uso en su fallo. Por eso luego de un análisis primigenio sobre el cumplimiento de estas condiciones, es necesario realizar un estudio analítico de las mismas; así la razón de ser de identificar los medios probatorios que el recurrente los controvierte en su recurso de casación, permite al juez de casación delimitar el ámbito de su actuación competencial, y del universo de pruebas que el Juez inferior ha considerado y valorado en su resolución para llegar a su silogismo jurídico respecto de los hechos probados, es preciso que se señalen sobre cuál de esas pruebas, el legitimario considera se han aplicado violatoriamente los preceptos jurídicos de valoración de prueba; sobre las demás pruebas que no se llegaren a refutar, se considerará que se está de acuerdo con la

aplicación de los preceptos jurídicos de valoración de prueba y en consecuencia con el resultado valorativo que el Juez de instancia le haya otorgado a dichas pruebas fruto del análisis del precepto jurídico por él realizado. En este punto es necesario indicar que también cabría la identificación de pruebas solicitadas por las partes y que no fueron valoradas por el juzgador en su edicto. En lo concerniente con la norma procesal de valoración de prueba que se haya determinado en el recurso, se busca identificar dentro del ordenamiento jurídico, el precepto jurídico que se ha aplicado indebidamente, dejado de aplicar o aplicado erróneamente, y con el que se pretende el reconocimiento de un determinado valor jurídico a una prueba, que a criterio del recurrente se le ha otorgado un valor erróneo. Con la demostración lógica y jurídica de la forma cómo ha sido violada la norma sobre valoración del medio de prueba respectivo, lo que se pretende es que el casacionista argumente y fundamente jurídica y lógicamente las razones por las que a su parecer, en el examen de un determinado medio probatorio, el juez ha incurrido en violaciones al precepto valorativo, que sirvió para llegar a una determinada apreciación sobre dicha prueba y con la que se llegó a verificar o no, si los hechos alegados por las partes y delimitados por las mismas en la Litis de la causa, son reales o no. Finalmente la cuarta condición tiene su razón de ser, en el sentido de que luego de verificarse la violación de un precepto valorativo, a dicha prueba se le reconocerá una nueva apreciación, un nuevo valor, que obligatoriamente conducirá a que se confronten nuevamente en conjunto todas las pruebas (tanto controvertidas, como no cuestionadas en el recurso, sin dejar de reconocer el valor probatorio que se haya otorgado a las pruebas no cuestionadas en el fallo de instancia), para llegar a una nueva inferencia respecto de los hechos delimitados por las partes; por lo que al obtenerse nuevas conclusiones fácticas, la consecuencia lógica es que también se habrá producido en el fallo, sobre las falacias identificadas en instancia, una equívoca aplicación de la normativa material que erróneamente sustentó el fallo recurrido, por lo que

es solicito señalar en el recurso (sumado a que la norma casacional lo exige de manera expresa) las normas sustantivas o materiales que realmente sustentarán los nuevos hechos fácticos, fruto del ejercicio de control de legalidad realizado del estudio de la causal tercera. -----

3.1.2.- Una vez que se ha revisado el recurso de casación interpuesto en donde se alega la falta de valoración en conjunto de la prueba, se observa que el legitimario estableció como medios de prueba: 1.- El informe pericial solicitado y actuado por la administración. 2.- El informe técnico de ejecución de obras No ITEO-2009-0010. La norma que contiene el precepto de valoración de prueba infringido, asevera el legitimario es el Art. 115 del Código de Procedimiento Civil. La demostración, con lógica jurídica sobre la transgresión de las normas de derecho que regulan la valoración de prueba, el recurrente lo realiza en extenso a partir de fojas 11 de su escrito de casación. Respecto a la identificación de las normas sustantivas o materiales que han sido equivocadas o no aplicadas como consecuencia de la transgresión a los preceptos de valoración de prueba, el casacionista establece que se infringieron los Arts. 4, 7, 10, numerales 14, 16, 20 de la Ley de Régimen Tributario Interno, Art. 36 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno, y Norma Ecuatoriana de Contabilidad Nº 26 numerales 28 y 29. En consecuencia el recurso cumple con las cuatro condiciones que debe reunir la causal tercera del Art. 3 de la Ley de Casación, por lo cual se hace viable su análisis. -----

3.1.3.- Contenido Material de la norma alegada como infringida y que contiene el precepto de valoración: El artículo 115 del Código de Procedimiento Civil dispone: *“Art. 115.- La prueba deberá ser apreciada en conjunto, de acuerdo con las reglas de la sana crítica, sin perjuicio de las solemnidades prescritas en la ley sustantiva para la existencia o validez de ciertos actos.- El juez tendrá obligación de expresar en su resolución la valoración de todas las pruebas producidas.”*. -----

3.1.4.- Identificación del precepto de valoración de prueba: Como habíamos señalado en el numeral 3.1.1., del presente edicto, la valoración de la prueba es una facultad privativa del juez de instancia, pues a él le compete realizar los silogismos de apreciación de todas pruebas aportadas dentro del proceso, para llegar a determinar los hechos que los llegare a calificar como probados, para luego proceder a la aplicación de las normas sustantivas y establecer así una decisión judicial sobre el caso puesto a su conocimiento. Sin embargo dentro de la mecánica de apreciación de pruebas, el juez de instancia debe aplicar ciertos preceptos de valoración probatoria, los cuales por disposición expresa del Art. 3 de la Ley de Casación así como la propia naturaleza de este instituto, pueden ser sujetas a control de legalidad por parte del Tribunal de Casación. Los preceptos de valoración de prueba son normas pre establecidas, pre constituidas, que contienen una regla para evaluar una determinada prueba, al otorgarles un resultado legítimo específico. Los mismos se encuentran contenidos en todo el ordenamiento jurídico y algunas de ellas representan cierta complejidad por el nivel conceptual que incorporan. En el presente caso los preceptos contenidos en la norma denunciada se identifican con: a) La apreciación de la prueba en conjunto, de acuerdo con las reglas de la sana crítica; y, b) las solemnidades prescritas en la ley sustantiva para la existencia o validez de ciertos actos. En la especie, el casacionista al argumentar su recurso en base al postulado de la valoración de prueba en su conjunto, nos constriñe al análisis únicamente del primer precepto antedicho y sólo en lo referente a uno de sus componentes. Conforme la doctrina el precepto de *apreciación de la prueba en conjunto de acuerdo con las reglas de la sana crítica*, ha sido desarrollado en dos postulados atados a un *sistema valorativo: La unidad de la prueba y la sana crítica*. Efectivamente la valoración de la prueba en su conjunto se la ha vinculado con el principio de Unidad de prueba que se refiere a que el juzgador debe examinar en forma detallada, concienzudamente y de forma íntegra cada uno de los medios de prueba

presentados por las partes, desechando las pruebas indebidamente actuadas o impertinentes, y una vez identificadas las pruebas admisibles confrontándolas o cotejándolas sistemáticamente para sacar las conclusiones del caso. Al respecto el autor Hernando Devis Echandía en su obra Teoría General de la Prueba Judicial, T.I, Sexta Edición, Bogotá Colombia, Editorial Temis S.A., página 290 parafraseando a los autores WIGMORE, GORPHE, y FLORIAN, sobre la apreciación global o de conjunto de la prueba indica: *“Para una correcta apreciación no basta tener en cuenta cada medio aisladamente, ni siquiera darle el sentido y alcance que realmente le corresponde, porque la prueba es el resultado de los múltiples elementos probatorios, reunidos en el proceso, tomados en su conjunto, como una “masa de pruebas”, según la expresión de los juristas ingleses y norteamericanos. Es indispensable analizar las varias pruebas referentes a cada hecho y luego estudiar globalmente los diversos hechos, es decir “el tejido probatorio que surge de la investigación”, agrupando las que resulten favorables a una hipótesis y las que por el contrario la desfavorezcan, para luego analizarlas comparativamente, pensando su valor intrínseco y, si existe tarifa legal, su valor formal, para que la conclusión sea una verdadera síntesis de la totalidad de los medios probatorios y los hechos que en ellos se contienen.”*-----

3.1.5.- En lo pertinente el legitimario argumentó en su recurso: *“La falta de aplicación de los preceptos contenidos en el artículo 115 del Código de Procedimiento Civil, en el caso de no apreciar las pruebas en su conjunto, al no haberse considerado los argumentos expuestos en el informe pericial de la Eco. Elena Solórzano en relación a la obligación de reversar los gastos provisionados no devengados en el ejercicio fiscal, puesto que el mismo en su contenido realiza un análisis en el cual se demuestra que la existencia del Informe Técnico de Ejecución de Obras No. ITEO-2009-0010 el incumplimiento del actor de las normas de derecho y contables pertinentes al*

caso particular, esta falta de la Sala a quo conllevó a su vez a la falta de aplicación de normas de derecho contenidas en los artículos 4, 7, 10 número 14, 16, 20 de la Ley de Régimen Tributario Interno, Art. 36 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, de la norma Ecuatoriana de Contabilidad N° 26 numerales 28 y 29...". -----

3.1.6.- Sobre este punto en particular, la resolución de instancia, sujeta a análisis casacional, en su considerando SEXTO respecto al tema indicó: *"SEXTO.- VALORACIÓN DE LAS PRUEBAS.- [...] 1.- [...] El informe técnico de ejecución de obras No. ITEO-2009-0010 que consta en el expediente determinativo [conforme lo certificó la perito de la administración tributaria, según respuesta que obra en la parte pertinente de su informe a foja 1259 del proceso judicial], concluye que "debido a las circunstancias anotadas anteriormente y para garantizar que se contará con el adecuado servicio de transporte de material, se resuelve efectuar una provisión contable correspondiente al Servicio de Transporte por USD 1'533.527,00, misma que será devengada en el período 2010, de acuerdo a como sea (sic) recibido y transportado el material necesario para la ejecución de las obras." Dentro del informe pericial elaborado por el perito insinuado por la parte actora (fs. 1277 a 1303), se presenta un cuadro donde se detallan los comprobantes de venta y retenciones por un total de USD 1'523.760,00 correspondientes al Gasto de Transporte efectuado por el contribuyente HUGO RENÉ LUNA, las cuales fueron registrados (sic) contablemente en el ejercicio fiscal 2009 en una cuenta de provisión, lo cual técnicamente es viable realizar; la discrepancia con la glosa se suscita porque ésta provisión no fue reversada, pero no quiere decir que el desembolso o pago no se haya efectuado. El informe pericial elaborado por el perito insinuado por la Administración Tributaria establece que la provisión consignada como gasto para el ejercicio fiscal 2009 por un valor de USD 1'533.527,00 corresponde a servicios de transporte que se recibieron y devengaron en el período fiscal 2010, por lo que no se justifica el total de la provisión realizada dentro del ejercicio fiscal*

2009 (fs. 1258 y vuelta). Respecto a la glosa por USD 14.124,17, los cuales corresponden a pagos a las compañías CONSBER C.A. CONSTRUCTORA BERREZUETA por USD 716,47; ROOFTEC ECUADOR S.A. por USD 147,49; y, GRANGRY S.A. por USD 13.260,21; dentro del informe pericial elaborado por el perito insinuado por la parte actora dice que no se considera deducible por no tener la constancia de la bancarización pero de acuerdo a lo revisado este gasto si constaba con los soportes correspondientes: factura, comprobante de retención y registro contable (primer párrafo de la foja 1301). El informe pericial elaborado por el perito insinuado por la Administración Tributaria establece que el contribuyente no presentó documentación en relación al valor glosado (fs. 1259). De lo que del análisis de ambos informes periciales así como de los argumentos propuestos por ambas partes, es necesario realizar las consideraciones siguientes: La Administración Tributaria en el Acta de Determinación Definitiva subsidiariamente impugnada (y que es antecedente de la controversia), señala que respecto de los valores consignados como provisión, no se entregaron soportes que justifiquen la transacción realizada, sin embargo, en ninguna parte señala la imposibilidad de realizar dicha provisión y que la misma debió ser reversada; continuando con el análisis de la presente glosa, la Resolución impugnada materia de la litis, en la parte pertinente señala que la provisión debió ser reversada y que dicho valor debió considerarse como un ingreso, esto es, cambiando el criterio de la glosa establecida, lo que no le permitió al contribuyente enterarse de este cambio hasta el momento de la emisión de la Resolución, lo que pudo ocasionar una violación a su legítimo derecho a la defensa, teniendo en consideración que para el cambio de criterio de una glosa el analista debió iniciar un proceso de determinación complementaria, concediéndole así el derecho a la defensa al contribuyente. Sin perjuicio de establecerse una violación al derecho a la defensa, esta Sala considera necesario valorar las pruebas aportadas tanto en las pruebas periciales de la parte actora como del demandado, que dicho rubro fue considerado como gasto únicamente en el ejercicio fiscal del año 2009, con lo que queda claro

que dicho rubro efectivamente devengado en el 2010 no fue considerado como gasto en dicho período fiscal. Importante anotar que en ambos informes periciales se confirma la existencia del "Informe Técnico de Ejecución de Obras No. ITEO-2009-00010" por el que se establece- en razón de factores económicos técnico operativos y financieros-efectuar la provisión, lo que constituyen factores que son en cierto punto inmanejables por la compañía, por lo cual se hace necesario el reconocimiento contable de este rubro ante el hecho cierto de que debían afrontar esos gastos y posteriormente se los ejecutó, existiendo en un inicio falta de certeza en cuanto al momento en que habría de hacerse y su cuantía exacta. Dado que el efectuar esta provisión justificada fue considerado como gasto en el ejercicio fiscal del año 2009, por lo que ahora corresponde verificar la forma en la cual se devengó dicho gasto, y de las pruebas aportadas, podemos observar que constan los comprobantes de venta debidamente autorizados y con el cumplimiento de los requisitos que exige la norma pertinente, los comprobantes de retención, el egreso efectivo, su correspondiente contabilización y disminución de la cuenta de la provisión, facturas y liquidaciones de compra por el total de 1'523.760,00; por las consideraciones expuestas, se modifica la glosa "COMPRAS NETAS DE BIENES NO PRODUCIDOS POR EL CONTRIBUYENTE" del valor de USD 1'547.651,17 a USD 9.767,00 (no justificado), más el valor de USD \$ 14.124,17 por bancarización que no ha sido sustentado y se ratifica, quedando finalmente ratificado por esta glosa el valor de USD \$ 23.891,17." -----

3.1.7.- A partir de fojas 1256 del expediente de instancia consta el Informe Pericial presentado por la perito Elena Solórzano García, en cuyas partes pertinentes informa: En lo que respecta a la primera pregunta planteada por la parte actora, relativa a si en base a la documentación presentada y existente en el expediente del proceso determinativo, digan si los comprobantes certificados justifican la totalidad del valor por concepto de gastos por compras de bienes no producidos por el sujeto pasivo por el



monto de USD 1'547.651,17, expresó “Consta en la revisión efectuada a la documentación el documento denominado “Informe Técnico de Ejecución de Obras No. ITEO-2009-0010” en el cual consta... Debido a las circunstancias anotadas anteriormente y para garantizar que se contará con el adecuado servicio de transporte de material, se resuelve efectuar una provisión contable correspondiente al Servicio de Transporte por USD 1,533,527.00, misma que será devengada en el período 2010, de acuerdo a como será recibido y transportado el material necesario para la ejecución de obras.”.- Así como también, se observa facturas emitidas por varios proveedores al contribuyente por concepto de servicio de transporte en el ejercicio fiscal 2010 y comprobantes de retención emitidos durante el ejercicio fiscal 2010 los cuales hacen referencia a las facturas mencionadas, **por lo que se podría indicar que la provisión consignada como gasto para el ejercicio fiscal 2009 por un valor de 1,533,527.00, corresponde a servicios de transporte que se recibieron y devengaron en el período fiscal 2010, por lo que no se justifica el valor total de la provisión realizada dentro del ejercicio 2009**”. En lo que respecta a la contestación a la segunda pregunta planteada por el actor manifiesta: “...por lo que se podría indicar que la provisión consignada como gasto para el ejercicio fiscal 2009 por un valor de 1,533,527.00, corresponde a servicios de transporte que se recibieron y devengaron en el período fiscal 2010, por lo que no se justifica el valor total de la provisión realizada dentro del ejercicio 2009...”. En lo tocante a la respuesta a la pregunta 3 planteada por la administración tributaria relativa a que indiquen si la provisión de gastos devengados y pendientes de pago al cierre del ejercicio, consignado en el casillero 702 “COMPRAS NETAS DE BIENES NO PRODUCIDOS POR EL SUJETO PASIVO”, cumplen con lo establecido en la normativa tributaria, así como en las Normas Ecuatorianas de Contabilidad, expone: “Tanto en la documentación presentada por el Actor como en la presentada por la Administración Tributaria consta el documento denominado <Informe Técnico de Ejecución de Obras No. ITEO-2009-0010> en el cual consta un análisis

económico, técnico operativo y financiero, concluyendo lo siguiente:
...Conclusiones.- Debido a las circunstancias anotadas anteriormente y para garantizar que se contará con el adecuado Servicio de Transporte por USD 1,533,527.00, misma que será devengada en el periodo 2010, de acuerdo a como sea recibido y transportado el material necesario para la ejecución de las obras. (el subrayado le pertenece al perito). Cabe señalar que la Norma Ecuatoriana de Contabilidad No. 26 establece 3 condiciones que deben existir para que se puedan reconocer y por ende registrar las provisiones: 14. Debe reconocerse una provisión cuando se den las siguientes condiciones: (a) la empresa tiene una obligación presente (ya sea legal o asumida) como resultado de un suceso pasado. (b) es probable que la empresa tenga que desprenderse de recursos, que incorporen beneficios económicos para cancelar tal obligación, y; (c) Puede hacerse una estimación fiable del importe de la obligación. De no cumplirse las tres condiciones indicadas, la empresa no debe reconocer la provisión.>. Por lo expuesto, se puede concluir que debió existir el compromiso asumido, el cual debe estar debidamente respaldado en documentos que permita identificar la obligación presente, lo cual no sucedió, ya que de acuerdo a la documentación presentada corresponde a servicios de transporte que se recibieron y devengaron en el período fiscal 2010, es decir otro período fiscal, ya que el analizado es el año 2009.- Por lo tanto, si no se cumplían con las tres condiciones que permiten reconocer provisiones, el contribuyente debió ajustarlas a la fecha del balance tal como lo señala el párrafo 59 de la misma norma: <Las provisiones deben ser objeto de revisión en cada fecha de balance general y ajustadas en su caso para reflejar la mejor estimación existente en ese momento. En el caso de que no sea ya probable la salida de recursos, que incorporen beneficios económicos, para cancelar la obligación correspondiente, se procederá a liquidar o revertir la provisión...>. Por lo que se puede concluir que el contribuyente al 31 de diciembre de 2009, debió reversar las provisiones que no cumplían con las condiciones que las normas ecuatorianas de contabilidad establecen. Así como también debió considerar

RECURSO DE CASACIÓN

Nº 385-2015

*lo señalado en el numeral 14 artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno vigente a la época, que establece el tratamiento de los gastos devengados y pendientes de pago y lo indicado en el artículo siete del mismo cuerpo legal, sobre el cierre del ejercicio económico. **De lo expuesto anteriormente y de la revisión efectuada a la documentación presentada, se puede apreciar que la provisión establecida por el contribuyente como gasto para el ejercicio fiscal 2009 por el valor de USD 1,533,527.00 corresponde a servicios de transporte que se recibieron y devengaron en el periodo fiscal 2010. Es decir, el contribuyente provisionó gastos que no habían sido devengados en el ejercicio fiscal 2009, por lo que dicha provisión no cumplió con las condiciones de deducibilidad establecidas en la Ley de Régimen Tributario Interno y en las Normas Ecuatorianas de Contabilidad.***"

(El resaltado corresponde a esta Sala). -----

3.1.8.- Es importante señalar que la glosa Compras Netas de Bienes No Producidos por un valor de USD\$ 1'547.651,17 se compone de: **1)** Ajustes o diferencias contables no justificadas por el valor de USD\$ 1'533.527,00 y **2)** por motivo de bancarización por un valor de USD\$ 14.124,17. Conforme el recurso de casación, su argumentación, así como la calificación del señor Conjuéz de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario encaminan a que se realice el control de legalidad en base únicamente a la subglosa Ajustes o diferencias contables no justificadas, por tal el presente análisis casacional se lo realiza únicamente sobre el mencionado punto.-----

3.1.9.- Esta Sala en relación al informe pericial señala que el perito es, sin duda, una figura importante como auxiliar de la justicia, que va a proveer una opinión científica sobre un tema técnico o de alta especialización, para lo que emitirá un criterio profesional definido, y con sus respectivas conclusiones fundamentadas no únicamente en los hechos (documentos), sino también en la experiencia profesional; por lo tanto, luego del estudio del informe pericial de la parte demandada solicitado en el expediente, esta

Sala Especializada aplicando el precepto de valoración de las pruebas en su conjunto, determina que de acuerdo al informe pericial solicitado por la parte demandada se controvierte sobre el cumplimiento de las normas ecuatorianas de contabilidad respecto a la conformación contable de la provisión antedicha y sobre la ejecución de los respectivos pagos dentro del período en que debió devengarse para que su valor sea deducible. Ahora bien, respecto al contenido del informe pericial, esta Sala manifiesta que los Arts. 251 y 257 del Código de Procedimiento Civil, establecen que el informe de los peritos debe ser razonado y redactado con claridad y con expresión de los fundamentos en que se apoye y cómo podemos observar el informe de la perito insinuada por la parte demandada cumple con estas condiciones, por lo tanto, se determina que este informe es consistente y contiene elementos objetivos que permiten llegar a corroborar los hechos controvertidos por las partes, tal es así que en el mismo claramente se estableció que: **1)** La provisión consignada como gasto para el ejercicio fiscal 2009 por un valor de 1,533,527.00, corresponde a servicios de transporte que se recibieron y devengaron en el período fiscal 2010, por lo que no se justifica el valor total de la provisión realizada dentro del ejercicio 2009. **2)** Se concluyó que debió existir el compromiso asumido, el cual debía estar respaldado en documentos que permita identificar la obligación presente, lo que conlleva a la inobservancia del contenido la Norma Ecuatoriana de Contabilidad N° 26, para establecer provisiones que dispone que: 1) La empresa debe tener una obligación presente como resultado de un suceso pasado, 2) Que probablemente la empresa tenga que desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos para cancelar tal obligación y 3) Puede hacerse una estimación fiable del importe de la obligación. Con este preámbulo es menester señalar que el Tribunal A quo en su fallo reconoce la deducibilidad de una provisión contable efectuada para el período 2009 y cuyo gasto efectivo fue realizado en el año 2010 y es ahí donde radica la falta de valoración del informe pericial de la perito de la Administración Tributaria, ya que evidentemente

establecía la inconformidad con la normativa contable de dicha provisión a la vez de su impertinencia al período del cual se pretende su deducibilidad.

3.1.10.- Adicionalmente, esta Sala Especializada considera que la normativa tributaria para fines de la conciliación tributaria establece claramente los parámetros para la deducibilidad de gastos es así que la normativa vigente, esto es el Art. 10, numeral 14 de la Ley de Régimen Tributario Interno prevé que se deducirán los gastos que se efectúen con el propósito de obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana que no estén exentos y entre ellos los *gastos devengados y pendientes de pago al cierre del ejercicio*, exclusivamente identificados con el giro normal del negocio y que estén debidamente respaldados en contratos, facturas o comprobantes de ventas y por disposiciones legales de aplicación obligatoria; esto es que los gastos sean efectivamente devengados, es decir prestados o adquiridos aun cuando estén pendientes de pago y sólo por excepción operan las provisiones previstas en los numerales 11 y 13 del Art. 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno, vigentes para el período en cuestión, disposición que en el presente caso se relaciona con el contenido del Art. 7 del mismo cuerpo legal que señala que el ejercicio impositivo es anual y comprende el lapso que va del 1 de enero al 31 de diciembre. De conformidad al análisis efectuado ut supra, el contenido de estas disposiciones no han sido aplicadas en el presente caso, por lo tanto, esta Sala considera que si ha existido falta de aplicación de aplicación del Art. 115 del Código de Procedimiento Civil en relación al precepto de valoración de pruebas en su conjunto provocando la no aplicación de los Arts. 4, 7, 10, numeral 14, 16, 20 de la Ley de Régimen Tributario Interno, Art. 36 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, de la Norma de Contabilidad N° 26 y de los numerales 28 y 29 del Marco de Conceptos para la preparación y presentación que forman parte de las Normas Ecuatorianas de

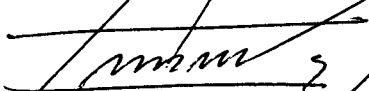
Contabilidad, configurándose la causal tercera del Art. 3 de la Ley de Casación.-----

IV.- 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 la sentencia recurrida y se declara la validez de la Resolución N° 109012013RREC077191 en relación a la glosa Compras netas de Bienes no producidos por el Contribuyente (Ajustes o diferencias contables no justificadas) por un valor de USD 1'533.527,00, en lo demás se estará al fallo de instancia. Sin costas. Actúe la Ab. Alejandra Morales Navarrete en 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 Tatiana Pérez Valencia

JUEZA NACIONAL


Dra. Ana María Crespo Santos

JUEZA NACIONAL

Certifico:


Ab. Alejandra Morales Navarrete

SECRETARIA RELATORA