CORTE NACIONAL DE JUSTICIA
Justicia que se ve

RECURSO No. 281-2011

JUEZ PONENTE: DR. JOSÉ SUING NAGUA

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

Quito, a 04 de diciembre de 2012. Las 10h10.----------

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. Juan Miguel Avilés Murillo, Director Regional del Litoral Sur del Servicio de Rentas Internas, interpone recurso de casación en contra de la sentencia dictada por la Primera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 2 con sede en la ciudad de Guayaquil, el 28 de junio de 2011, dentro del juicio de Impugnación No. 09501-2009-0028, deducido por la compañía CONSTRUCTORA NORBERTO ODEBRECHT S.A. en contra de la Administración Tributaria. Calificado el recurso, la compañía lo contesta extemporáneamente, el 7 de diciembre de 2011. Pedidos los autos para resolver, se considera: ----------

PRIMERO: La Sala es competente para conocer y resolver el presente recurso, 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: La Administración Tributaria a través de su representante, fundamenta su recurso en las causales primera, tercera y quinta del art. 3 de la Codificación de la Ley de Casación; considera que han sido infringidos los arts. 76 numeral 7 literal l) de la Constitución; 274, 275 y 276 del Código de Procedimiento

Civil; 36, 270, 273 del Código Tributario y 43 de la Ley Orgánica de Aduanas. Manifiesta que la Constructora Norberto Odebrecht S.A. ejecutó 2 obras estatales cuyos beneficiarios eran Hidropastaza S.A y Corporación Reguladora del Manejo Hídrico de Manabí, por lo que para obtener las exenciones de derechos arancelarios se convino en que, estas importaciones vendrían a nombre de los referidos contribuyentes, sin embargo el procedimiento que se plantea se contrapone a lo estipulado en el art. 36 del Código Tributario por lo que la Administración considerando que las importaciones estaban gravadas con tarifa 12% de IVA, procedió a verificar el registro de la Compañía Odebrecht, a través del Requerimiento de Información Nº RLS-ATRRIN2008-1044 de 30 de mayo de 2008; que dentro de la información solicitada a la compañía, ésta no incluyó información adicional que demuestre la transferencia a su favor, de bienes importados por Hidropastaza S.A. y Corporación Reguladora del Manejo Hídrico de Manabí; que la normativa aduanera considera al consignatario o propietario de los bienes que se importen como sujeto pasivo de la obligación tributaria aduanera; que si los documentos de importación establecían como propietario de las mercancías a una entidad pública, esta mercancía debía estar registrada contablemente como parte de su activo; que la sentencia carece de motivación y que las pruebas aportadas al proceso no han sido consideradas. ----------

TERCERO: La sentencia declara parcialmente con lugar la acción de impugnación presentada por los representantes de la Empresa actora, y dispone la reliquidación de la determinación tributaria.----------

CUARTO: La presunta falta de motivación alegada corresponde verificarse de manera prioritaria dado el efecto de nulidad previsto en la norma constitucional; para resolver el tema, la Sala Especializada formula las siguientes consideraciones: **4.1.** La Constitución en el art. 76, numeral 7, letra l, señala que "*Las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas. No habrá motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en*

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA
Justicia que se ve

que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Los actos administrativos, resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados se considerarán nulos. Las servidoras o servidores responsables serán sancionados." (el subrayado pertenece a la Sala); **4.2.** A su vez, el segundo inciso del art. 273 del Código Orgánico Tributario, en la parte pertinente establece que "*La sentencia será motivada y decidirá con claridad los puntos sobre los que se trabó la litis y aquellos que, en relación directa a los mismos, comporten control de legalidad de los antecedentes o fundamentos de la resolución o actos impugnados...*" (el subrayado es de la Sala); **4.3.** En la especie, en el considerando tercero y cuarto del fallo, la Sala juzgadora hace una prolija relación de los antecedentes, la resolución impugnada, las pruebas actuadas con sus peritajes, y el fundamento legal en el que sustenta sus razonamientos como es el art. 64 de la Ley de Régimen Tributario Interno, de lo que se puede colegir que la Sala juzgadora al momento de resolver cumple con su deber primordial de confrontar los hechos con el derecho. Conforme lo ha reconocido de manera reiterada la Sala, no porque la sentencia sea desfavorable, supone a que la misma tenga falta de motivación, ni tampoco que las conclusiones a las que arribe sean las que correspondan. No se advierte entonces la existencia del vicio de falta de motivación alegado por el recurrente. ----------

QUINTO: Sobre el cuestionamiento a la sentencia, al amparo de la causal tercera del artículo 3 de la Ley de Casación, relacionado con la presunta vulneración de normas de valoración de la prueba, lo que habría producido la falta de aplicación del art. 270 del Código Orgánico Tributario, esta Sala ha sostenido en forma reiterada que para que prospere la causal alegada, que es de aquéllas que la doctrina denomina INDIRECTA, es preciso que el recurrente extreme sus cuidados en señalar: a) La norma de valoración de la prueba que considere infringida; b) El vicio en el que incurre el juzgador de instancia, si por falta de aplicación, por indebida aplicación o por errónea interpretación; c) La norma de

derecho que como consecuencia del error en la valoración de la prueba, se vulnera por equivocada aplicación o por no aplicación, señalando cómo se produce ese error en la sentencia. En la especie, el recurrente, con ausencia de criterio respecto de la causal que alega, refiere a la falta de aplicación del art. 270 del Código Tributario únicamente haciendo constar en sus alegaciones las respuestas dadas en el informe del perito del SRI que argumenta no han sido consideradas en la sentencia; lo expuesto no tiene nada que ver con la valoración de la prueba; tales errores en la formulación del recurso, imposibilitan a la Sala atender este cuestionamiento, ya que no le corresponde indagar sobre la intencionalidad del recurrente; al tratarse de errores de fondo no pueden ser subsanados por la Sala, pues desatienden la naturaleza formal y extraordinaria del recurso y sobre todo de esta causal.----------

SEXTO: Finalmente esta Sala analiza la impugnación a la sentencia que gira en torno a la causal primera del art. 3 de la Ley de Casación referente a la falta de aplicación del art. 36 del Código OrgánicoTributario. Para resolver, se formulan las siguientes consideraciones: **6.1.** El artículo 36 del Código Orgánico Tributario, aplicable al período en discusión, a la letra, disponía: "*Prohibiciones.- Prohíbese a los beneficiarios de exenciones tributarias <u>tomar a su cargo las obligaciones que para el sujeto pasivo establezca la ley; así como extender, en todo o en parte, el beneficio de exención en forma alguna a los sujetos no exentos</u>. Cuando en actos o contratos intervengan de una parte beneficiarios de exención y de otra, sujetos no exentos, la obligación tributaria se causará únicamente en proporción a la parte o partes que no gozan de exención.*" (el subrayado es de la Sala); **6.2.** De la disposición legal transcrita se desprende que, establece una prohibición legal para extender exenciones tributarias a favor de quienes no son beneficiarios de las mismas; las exenciones que supuestamente han sido transferidas por parte de Hidropastaza, Hidroagoyán y CRM son exenciones de tipo arancelario, tributos diferentes al IVA, incluso administrados por otra autoridad tributaria, por lo que

respecto del IVA no hubo extensión de la exención a favor de la Empresa actora, siendo necesario especificar que el tema que nos ocupa en el presente caso es la posibilidad de tomar, por parte de la Empresa actora, el crédito tributario de IVA generado en importaciones de los períodos del ejercicio 2005, IVA que fue cancelado por la Empresa, pese a que la importación, por disposición contractual, la realizaron las empresas y entidad contratante.----------

SÉPTIMO: Ubicado adecuadamente el problema en discusión, para resolver se realizan las siguientes consideraciones: **7.1.** El artículo 20 del Código Orgánico Tributario, aplicable al período en discusión, a la letra, disponía: "*Estipulaciones con terceros.- Las estipulaciones contractuales del sujeto pasivo con terceros, no pueden modificar la obligación tributaria ni el sujeto de la misma. Con todo, siempre que la ley no prohíba la traslación del tributo, los sujetos activos podrán exigir, a su arbitrio, la respectiva prestación al sujeto pasivo o a la persona obligada contractualmente.*" (el subrayado es de la Sala); **7.2.** El artículo 61 de la Ley de Régimen Tributario Interno, aplicable al período en discusión, a la letra, disponía: *"SUJETOS PASIVOS.- Son sujetos pasivos del IVA: a. En calidad de agentes de percepción: 1. Las personas naturales y las sociedades que habitualmente efectúen transferencias de bienes gravados con una tarifa; 2. Quienes realicen importaciones gravadas con una tarifa, ya sea por cuenta propia o ajena; y, 3. Las personas naturales y las sociedades que habitualmente presten servicios gravados con una tarifa;...",* (los subrayados corresponden a la Sala); **7.3.** Del contenido del art. 20 del Código Orgánico Tributario se desprende que una estipulación contractual no puede modificar ni la obligación tributaria ni el sujeto de la misma; y, el art. 61 de la Ley de Régimen Tributario Interno dispone que el sujeto pasivo del IVA será el importador, ya sea por cuenta propia o ajena; **7.4.** En el caso que nos ocupa, el importador, conforme los documentos analizados en la sentencia de la Sala *A quo* es Hidropastaza, Hidroagoyán y CRM, quienes por cuenta ajena realizan la importación, -se entiende que la importación

es realizada por cuenta ajena toda vez que por estipulación contractual, las importaciones se debían realizar a nombre de Hidropastaza, Hidroagoyán y CRM, las mismas que no las registraban en su contabilidad y tampoco las pagaba-; la estipulación contractual mencionada no puede modificar el sujeto pasivo de la obligación tributaria por lo que el sujeto pasivo de IVA en este caso son Hidropastaza, Hidroagoyan y CRM respectivamente, quienes además tienen derecho a tomar el crédito tributario de este impuesto. La estipulación contractual no hizo extensiva una exención, por el contrario, obligó a realizar las importaciones a Hidropastaza, Hidroagoyán y CRM, quienes por tanto son el sujeto pasivo del IVA; **7.5.** Una vez identificado el sujeto pasivo del IVA y conforme lo dispuesto en el art. 65 de la Ley de Régimen Tributario Interno, aplicable al período en discusión, que a la letra, disponía: *"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%), 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;..."* (los subrayados corresponden a la Sala), conforme con esta norma, es el sujeto pasivo del IVA quien tiene el derecho a tomar el crédito tributario de las importaciones de bienes, en este caso Hidropastaza, Hidroagoyán y CRM, por lo que mal podría haber tomado la compañía CONSTRUCTORA NORBERTO ODEBRECHT S.A., cuando no era el sujeto pasivo del tributo en cuestión, pese a que contractualmente estuvo obligado al pago de la importación, sin olvidar que, como lo establece la sentencia, contractualmente, también tenía derecho a reembolso de los valores que erogaba

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA
Justicia que se ve

por tales conceptos, por lo que mal puede hacer uso de crédito tributario por el IVA pagado, cuando recibió tales valores vía reembolso, como lo reconoce de manera expresa el perito insinuado por la Empresa actora, transcrito en la misma sentencia, cuando señala: "*Se observaron facturas emitidas por Constructora Norberto Odebrecht a nombre de Hidropastaza S.A, por concepto de reembolsos de gastos generados por impuestos, tasas, comisiones, aranceles y otros con relación a la importación de bienes a incorporarse a las obras establecidas en el contrato...*" (el subrayado es de la Sala), lo que permite concluir que la Empresa, habiendo recibido el reembolso de tales valores, mal puede pretender utilizarlos como crédito tributario, primero porque no fue el sujeto pasivo del IVA y, segundo porque, de hacerlo, equivaldría a un doble beneficio.----------

Por lo expuesto, sin que sea necesario realizar otras consideraciones, en ejercicio del control de legalidad previsto en el art. 273 del Código Tributario, 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 la sentencia y confirma la Resolución 109012009RREC003632, a excepción del recargo del 20% por las mismas consideraciones estipuladas en el fallo de la Sala de instancia.- Notifíquese, publíquese y devuélvase.

Dr. José Suing Nagua
JUEZ NACIONAL

Dra. Maritza Tatiana Pérez Valencia
JUEZA NACIONAL

Dr. Gustavo Durango Vela
CONJUEZ

PASA: ----------

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA
Justicia que se ve

RECURSO No. 281-2011

VIENE: RECURSO No. 281-2011----------

Certiifico.-

Dra. Carmen Elena Dávila Yépez
SECRETARIA RELATORA ENCARGADA

En Quito, a cuatro de diciembre de dos mil doce, a partir de las quince horas, notifico la Sentencia que antecede a los señores Ricardo Vieira y Geraldo Luiz Pereira de Souza, Apoderados de la compañía CONSTRUCTORA NORBERTO ODEBRECHT S.A. (CON)., en el casillero judicial No. 159 del Dr. Jorge David Uribe Reyes y Otros; y, al DIRECTOR GENERAL Y REGIONAL DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS LITORAL SUR, en el casillero judicial No. 2424 del Ab. Jorge Eduardo Reinoso Campoverde.-Certifico.

Dra. Carmen Elena Dávila Yépez
SECRETARIA RELATORA ENCARGADA