

SENTENCIA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA:

SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO

PONENTE: DRA. MAGALY SOLEDISPA

Quito, a 25 de febrero de 2014. Las 11H30.-----

VISTOS: ANTECEDENTES: Viene a conocimiento de esta sala el recurso de casación planteado por el doctor Xavier Sigüenza Espín, procurador tributario actuando a nombre de la directora regional Centro 1 y del director general del Servicio de Rentas Internas, contra la sentencia dictada por la Quinta Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal nro. 1 de Quito, el 23 de enero del 2012, dentro del juicio de impugnación nro. 17505-2012-055, propuesto por el ingeniero José Eduardo Egas Varea, en calidad de gerente general de la compañía AVÍCOLA ARGENTINA ARGEAV Cía. Ltda., contra las autoridades recurrentes, mediante la cual “acepta la demanda de impugnación presentada por el Dr. JOSÉ EDUARDO EGAS VAREA, representante legal de la compañía AVÍCOLA ARGENTINA ARGEAV CIA. LTDA.; y, en tal virtud, declara la nulidad del proceso de determinación tributaria que dio origen al Acta de Determinación N° 0520100100022 de 26 de octubre del 2010, por tanto, se deja sin efecto la Resolución N° 1180120011RREC001146, del 12 de mayo del 2011 practicado a dicha compañía por concepto de obligaciones tributarias correspondientes al IMPUESTO A LA RENTA SOCIEDADES para el ejercicio económico 2006, emitida por la Dirección Regional del Servicio de Rentas Internas del Centro Uno, al tenor de los considerandos séptimo, octavo y noveno de este fallo.”

El recurso de casación fue concedido por el tribunal juzgador mediante auto de 13 de febrero del 2012, y admitido a trámite por la Sala de Conjueza y Conjueces de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, en auto de 18 de julio del 2012.

JURISDICCIÓN Y COMPETENCIA:

La sala es competente para conocer y resolver el recurso interpuesto, de conformidad con los artículos 184.1 de la Constitución de la República y 186 del Código Orgánico de la Función Judicial y, se encuentra debidamente conformado, en virtud de la Resolución nro. 003-2013, de 22 de julio del 2013, que integró las salas especializadas de la Corte Nacional de Justicia; por la Resolución nro. 083-2013 del Pleno del Consejo de la Judicatura, para la integración de las salas especializadas de

conjuezas y conjueces; y en atención de los oficios nro. 2401-SG-CNJ-IJ y nro. 2401-SG-CNJ-IJ, de 23 de diciembre del 2013, suscritos por el presidente de la Corte Nacional de Justicia, fueron llamados a integrar esta sala los doctores Juan Montero Chávez y José Luis Terán, conjueces de la Sala Contencioso Tributaria. Obra del expediente además, la excusa presentada por el doctor José Luis Terán Suárez, misma que fue debidamente aceptada por la sala y el acta de sorteo de 28 de octubre del 2013, mediante la cual se llamó a conocer de esta causa a la conjueza, doctora Magaly Soledispa Toro. Por lo que, encontrándose la causa en estado de resolver, se considera:

VALIDEZ PROCESAL:

Al presente recurso se le ha dado el trámite previsto por la ley de la materia. No se observa del expediente circunstancia alguna que pueda afectar la validez procesal y menos aún actuación que afecte las garantías constitucionales relativas al derecho al debido proceso.

CONSIDERACIONES PREVIAS:

Según el art. 309 del Código Orgánico Tributario, el recurso de casación en materia tributaria se debe tramitar con sujeción a lo dispuesto en la Ley de Casación. El art. 1 de la Ley de Casación codificada, atribuye a la Corte *Suprema* de Justicia, las funciones de Corte de Casación, a través de sus salas especializadas. A su vez, el art. 10 del Código Orgánico de la Función Judicial establece el principio de unidad jurisdiccional y gradualidad, en función del cual, “la administración de justicia ordinaria se desarrolla por instancias o grados. La casación y la revisión no constituyen instancia ni grado de los procesos, sino recursos extraordinarios de control de la legalidad y del error judicial en los fallos de instancia”. Sobre el recurso de casación, tanto la jurisprudencia nacional como la doctrina, son concordantes respecto a su carácter extraordinario, formal, restrictivo y concreto, como medio de impugnación judicial. Corresponde a esta sala verificar las infracciones legales en que habría incurrido el tribunal juzgador, a la luz de los cargos que formula la recurrente, teniendo para el efecto, únicamente el apoyo de los insumos proporcionados por ésta en la fundamentación del recurso, pues como lo señala Edgardo Villamil Portilla¹: *“En casación, (...) la sentencia es un juicio a la sentencia del Tribunal y no a la conducta del procesado o de las partes en el contrato. No hay, salvo excepciones, un juicio sobre los hechos del proceso, es un juicio a la sentencia, un contraste entre ella y la ley; por lo que el esfuerzo argumentativo y el tipo de sentencia son diferentes. Todo ello no descarta que, una vez casada la sentencia, la*

¹ Villamil Portilla, Edgardo, “Estructura de la sentencia judicial”, Escuela Judicial “Rodrigo Lara Bonilla”, Consejo Nacional de la Judicatura de Colombia, Bogotá, 2004, página 156.

Corte Suprema de Justicia asuma el papel de juzgador de instancia y que los hechos tomen un papel protagonista, pero son dos funciones enteramente diferentes que señalan que una es la exigencia de la función de la Corte como Tribunal de Casación y otra como juez de instancia cuando debe sustituir el fallo que ha sido casado”, y ello debido a que en nuestra legislación tributaria no existe casación oficiosa. Por tanto, el análisis del presente recurso se contrae exclusivamente a efectuar una confrontación entre los aspectos materia del recurso de casación y la sentencia dictada por el tribunal juzgador en función de las pruebas actuadas ante esa instancia, sin que se pueda efectuar estudio, referencia o constatación de otra documentación pues, no se trata de un recurso de apelación, como deja claramente diferenciado el Código Orgánico de la Función Judicial.

FUNDAMENTOS DEL RECURSO:

El recurso de casación puesto a conocimiento y resolución de esta sala, se funda en las causales segunda, tercera y cuarta del art. 3 de la Ley de Casación y señala como normas infringidas los arts. 2, 14, 17, 68, 90, 91, 96, 98, 258 259, 260, 270, 273 del Código Tributario, en concordancia con los arts. 106 de la Ley de Régimen Tributario Interno; 2.4 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas; y, 64,115, 122, 123 y 124 del Código de Procedimiento Civil.

Con la admisión del recurso de casación propuesto por la autoridad tributaria, se corrió traslado al accionante para que lo conteste fundamentadamente en el término de cinco días, según lo dispone el Art. 13 de la Ley de Casación, quien respecto a lo principal manifiesta que la causal segunda señalada por el recurrente como infringida en la sentencia prevé circunstancias que no han ocurrido.

Con relación a la causal tercera, manifiesta que en el presente caso tampoco ha ocurrido lo que argumenta el recurrente, puesto que la sala de manera pormenorizada, haciendo relación a cada una de las glosas establecidas por Determinación Tributaria, las ha analizado, aplicando las normas pertinentes al asunto que está conociendo, “así mismo, ha calificado y ha considerado cada una de las pruebas rendidas por las partes, estableciendo su procedencia y aplicación al caso controvertido, a fin de ajustar en todo lo que haya lugar en derecho; para analizarlas y pronunciarse, la Sala ha recurrido no solo a la normativa legal tributaria, sino además ha ido más allá, ha investigado si con ellas las partes han de probar sus asertos y argumentos expuestos en la demanda, contestación a la demanda y lo que la Administración ha establecido mediante actos administrativos. Por consiguiente, no existe aplicación indebida o falta de aplicación o errónea interpretación de los preceptos aplicables a la valoración de la prueba, como confunde la Administración”.

Respecto a la causal cuarta, opina que la Administración está totalmente equivocada, puesto que del acto resolutorio dictado por la Quinta Sala, se puede claramente establecer que con “lujo de motivación”, trata sobre cada uno de los puntos controvertidos, con aplicación de las normas y principios legales, así como sobre las pruebas rendidas y alegatos rendidos por las partes, “consecuentemente no se puede aceptar que por su mala y equivocada actuación, la Administración haga uso de las tres causales del Art. 3 de la Ley de Casación para una vez más tratar de confundir a la Sala con argumentos injurídicos e impertinentes”, por lo que solicita que mediante el correspondiente fallo se deseche el recurso de casación propuesto por la administración tributaria.

ANÁLISIS DE LA SALA:

Corresponde a esta sala analizar en primer lugar, la causal segunda prevista por el art. 3 de la Ley de Casación, a fin de establecer los méritos que presta el cargo cuya configuración da lugar, conforme el art. 16 del mismo cuerpo legal, a la anulación del fallo y a la remisión a la sala que correspondería conocer vía recusación del tribunal *a quo*.

La causal segunda, para el efecto, requiere: *“Aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas procesales, cuando hayan viciado el proceso de nulidad insanable o provocado indefensión, siempre que hubieren influido en la decisión de la causa y que la respectiva nulidad no hubiere quedado convalidada legalmente;”* y al efecto, el recurrente alega falta de aplicación de normas procesales “que en definitiva han dejado en indefensión a la Administración Tributaria como parte procesal”. Sin embargo, al precisar las normas de carácter procesal que no fueron aplicadas por el tribunal, el recurrente cita normas de carácter sustantivo como las siguientes: los arts. 98 del Código Tributario, 106 de la Ley de Régimen Tributario Interno, 2.9 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, mientras que las normas de carácter adjetivo o procesal que no habrían sido aplicadas en la sentencia, son, al decir del recurrente: arts. 64.1, 122, 123 y 124 del Código de Procedimiento Civil.

La causal segunda requiere que la infracción se haya cometido en relación a normas procesales por lo que resulta inoficioso efectuar análisis alguno respecto a normas no procesales. Además, no cualquier norma procesal puede ser invocada: únicamente aquellas cuya infracción vicia al proceso de nulidad insanable o provoquen indefensión bajo condición de que hubiere influido en la decisión de la causa y que la nulidad haya sido alegada oportunamente.

Invocadas como han sido cuatro normas procesales, corresponde examinar si las mismas reúnen esos requisitos.

El art. 64 del Código de Procedimiento Civil establece que todo juicio principia por demanda, pero podrán preceder a ésta los actos preparatorios que se enumeran, siendo la confesión judicial señalada como número 1.

La norma no revela ninguno de esos caracteres pues ni tiene aptitud para viciar de nulidad de un proceso judicial ni su infracción puede provocar indefensión.

Los arts. 122, 123 y 124 del mismo cuerpo legal refieren las características, circunstancias, forma y consecuencias de la confesión judicial y de la misma manera, su infracción tampoco puede considerarse idónea para provocar la nulidad del proceso o la indefensión de una parte procesal. La ley más bien establece el valor probatorio que asigna a esta diligencia como garantía del debido proceso.

Es así que para fundamentar la causal, el recurrente pone de manifiesto su inconformidad por la falta de valoración de una prueba aportada al amparo de dichas normas, pero si ése es el argumento, la causal segunda no es la adecuada para alegar falta de aplicación de las normas procesales indicadas.

Luego pasa a referirse a la causal cuarta, de cuya fundamentación no queda clara la infracción alegada ni la forma cómo ésta se produjo, siendo insuficiente para configurar la causal el hecho de que la sentencia afirme: "... y sin que exista la necesidad de analizar el fondo de la litis..."

Con relación a la causal tercera, el recurrente alega que en la sentencia se ha producido una errónea interpretación del art. 115 del Código de Procedimiento Civil, respecto a la obligación de valorar las pruebas en su conjunto y de expresar en su resolución la valoración de todas las pruebas producidas, que trajo como consecuencia que no se aplicaran primero, normas de derecho de rango constitucional: los arts. 82 y 169 de la Constitución de la República, mismas que no analiza la sala pues no fueron señaladas como normas infringidas; y, luego, normas de derecho: los arts. 67, 68, 87 y 91 del Código Tributario; art. 22 de la Ley de Régimen Tributario Interno; y, art. 2 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, de las cuales únicamente fueron señaladas como infringidas los arts. 68 y 91 del Código Tributario y el art. 2 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, que serán las que analizará la sala.

Para sustentar la impugnación por esta causal el recurrente alega que la sentencia se limita a verificar formalidades que se encuentran plenamente subsanadas en el ordenamiento jurídico vigente y que no hace análisis alguno respecto a las glosas que son materia principal sobre las que se trabó la litis, las que analiza el recurrente en su fundamentación, para concluir que la sentencia se refiere a que una de las pruebas que sustenta el proceso determinativo es ineficaz y que vulnera el debido proceso,

refiriéndose a la confesión judicial realizada al señor Víctor Franco, misma que sirvió de base para determinar que una transacción que la parte actora afirmó como válida, conforme indicó el propio señor Franco, nunca se llevó a efecto; es decir simplemente no existió y la empresa actora la utilizó como un gasto deducible, “debemos entender que la confesión judicial es uno de los medios probatorios que la Ley permite y es utilizado justamente por la Administración Tributaria de una manera reglada”.

Al revisar la sentencia se constata que el considerando octavo ha sido dedicado al análisis de las pruebas presentadas. Así, comienza por señalar que el proceso determinativo (tributario) es un proceso reglado para luego indicar que a fojas 723 del proceso consta el acta de comité (de determinación) que plantea la necesidad de realizar una declaración juramentada al señor Franco Avilés Víctor Manuel, con la finalidad de no reconocer como gasto el valor de USD\$ 156.240,00 correspondiente a la supuesta compra de maíz realizada al señor Franco. La sala juzgadora afirma al respecto que esta recomendación que “no es reglada ni está regulada en el procedimiento de determinación tributaria, es acogida enteramente por la Administración Tributaria y no como declaración juramentada, sino que se dispone que en calidad de diligencia previa se proceda a practicar la CONFESIÓN JUDICIAL, del señor Franco Avilés Víctor Manuel, diligencia ésta que ha sido realizada ante la jueza de lo civil de Quevedo en el año 2010”.

La sala juzgadora concluye que se trata de una “diligencia mal actuada” por parte de la administración tributaria, “lo cual viola principios constitucionales establecidos en el Art. 76 de la Constitución referentes al debido proceso y derecho a la defensa del contribuyente, por tanto dicha diligencia se torna en prueba ineficaz conforme al Art. 76 de la Constitución de la de la República del Ecuador actuación que afecta a todas las diligencias posteriores practicadas en torno a la determinación tributaria”, pues como consecuencia de dicha confesión el contribuyente incluso se ha visto obligado a practicar un peritaje grafológico del documento (factura) ante el Comisario Nacional quien había designado al Dr. Luis Alfonso Ortiz que concluye ‘que la factura 001.001.0014706 fue originalmente emitida por el indicado proveedor a la empresa ARGEAV CIA. LTDA. por la compra de maíz’, diligencia de confesión judicial que ha servido además para considerarla en el acta de determinación bajo el título Glosa Costos y Gastos.

Del análisis formulado por la sala juzgadora, se evidencia:

1.- Que se trata de afirmaciones sucesivas huérfanas de justificaciones legales y de hecho. En efecto, la sala no da razón alguna para censurar la decisión de la administración tributaria de recurrir a la justicia ordinaria para practicar una diligencia que conceda certeza y respalde sus actuaciones.

Tampoco explica cómo o de qué manera la diligencia actuada por la administración tributaria viola los principios constitucionales previstos por el art. 76.4 de la Constitución de la República.

Por último, la sala no pone en evidencia las razones que le llevan a afirmar que la diligencia de confesión judicial afecta a las diligencias posteriores practicadas en torno a la determinación tributaria, mismas –razones- que debían establecer la relación causa-efecto de la confesión judicial con las diligencias posteriores; y,

2.- Llama igualmente la atención que respecto a la confesión judicial no se mencione los resultados arrojados por la diligencia como sí lo hace respecto a la pericia grafológica practicada por pedido del accionante, aun cuando la primera ha sido practicada ante juez y la segunda ante una autoridad policial.

Dentro del acápite numerado 8.3, la sala pasa a referir que a fojas 1.301 del proceso consta una comunicación remitida al Servicio de Rentas Internas por el Banco de Guayaquil de 1 de julio del 2010 con la que se contesta un oficio remitido por la administración tributaria solicitando información bancaria y para el efecto la institución bancaria cita el art. 88 del título VIII “De la información”, cap. III “Sigilo y Reserva bancaria”, de la Ley General de Instituciones del Sistema Financiero, por lo que la sala concluye que en este proceso de determinación tributaria no se observó la norma pertinente de la indicada ley.

Dentro del acápite 8.4, manifiesta la sala juzgadora que a fojas 1.315 del proceso consta el oficio de 4 de febrero del 2010, dirigido por la Superintendencia de Bancos al Apoderado del Banco de Guayaquil, en el que se instruye lo anteriormente analizado.

Concluye la sala que “en la especie, todas las diligencias efectuadas por la Administración Tributaria durante el proceso de determinación tributaria tendientes a recabar información de las Instituciones del Sistema Financiero, sin haber observado el procedimiento establecido en la Ley General de Instituciones del Sistema Financiero, son violatorias de la ley y por lo tanto se tornan en pruebas ineficaces, al tenor de lo dispuesto en la Carta Magna”.

Luego la sala expone que si bien la administración tributaria está facultada para solicitar información (de los contribuyentes) a las instituciones financieras del país, “dicha información debía ser tramitada por intermedio de la Superintendencia de Bancos y Seguros, al tenor de lo establecido en el art. 91, literal c) de la Ley General de Instituciones del Sistema Financiero, presupuesto legal que en el presente caso no se cumplió de parte del Servicio de Rentas Internas, conforme consta del requerimiento de información efectuado a dicha entidad financiera que obra a fojas 1.303 de los autos, actuación que se reitera solicitando dicha información a otras entidades como

el Banco de la Producción S.A., PRODUBANCO a fojas 1364, Banco Amazonas que sí cumple el requerimiento con el organismo de control en unos casos y en otros no.”

Concluye la sentencia que la ausencia de este requisito afectó la sustancia del acto administrativo impugnado en la misma, circunstancia que provoca su nulidad al tenor de lo señalado en el art. 76, número 7, letra l de la Constitución Política de la República, por la falta de la respectiva motivación administrativa.

Con relación a este punto, esta sala observa que si bien se reproduce en la sentencia el fundamento legal exhibido por el Servicio de Rentas Internas para solicitar directamente la información del contribuyente a las instituciones financieras, esto es, el art. 106 de la Ley de Régimen Tributario, modificado por la Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria, publicada en el Registro Oficial nro. 94 de 23 de diciembre del 2009, la sala juzgadora omite analizar la procedencia o improcedencia de la norma alegada para el caso por la administración tributaria, misma que dispone sanciones para las personas naturales o jurídicas, nacionales o extranjeras domiciliadas en el país que no entreguen la información requerida por el Servicio de Rentas Internas y establece que para el efecto, no habrá reserva ni sigilo que le sea oponible; y, más bien centra sus esfuerzos únicamente en analizar el art. 91, letra c de la Ley General de Instituciones del Sistema Financiero.

Aun si la disposición del art. 106 reformado de la Ley de Régimen Tributario Interno no fuere posterior a la Ley de Instituciones Financieras, resulta incomprensible que si en unos casos la administración tributaria cumplió con lo exigido por esta última ley, y en otros no, la solución dada por la sala juzgadora sea la misma para todos los casos: su ineficacia probatoria.

Por último, la sala *a quo* señala que la administración tributaria, en el proceso determinativo efectuado a la empresa actora, podía verificar exclusivamente los registros contables, procesos y sistemas relacionados con temas tributarios, así como de sus respectivos soportes y archivos, tanto físicos como magnéticos, en el domicilio fiscal del sujeto pasivo o en el lugar donde se tenga la información. También podía realizar inspecciones o revisiones a los sistemas informáticos que manejen información relacionada con aspectos contables y/o tributarios, utilizados por el contribuyente, y obtener en medio magnético o impreso, los respaldos que considere pertinentes para fines de control tributario, “por lo tanto, no existe posibilidad reglamentaria de que la Administración realice diligencias de inspección contable a terceras personas, como ha sucedido en este caso (...) lo cual vulnera el debido proceso, pues es importante hacer notar que la facultad de la Administración Tributaria de solicitar durante el desarrollo de la inspección ‘la información y los

documentos que considere necesarios', están relacionados directamente con el sujeto pasivo y no con terceros, contra quienes únicamente proceden los Requerimientos de Información y no las diligencias de Inspección Contable, de ahí al haberse inobservado este procedimiento, la información obtenida se torna ineficaz conforme el Art. 76, numeral 4 de la Constitución de la República del Ecuador".

Sobre este tema, es preciso tener en cuenta la disposición del art. 98 del Código Tributario que establece los deberes de terceros en el procedimiento administrativo tributario:

Art. 98.- Deberes de terceros.- Siempre que la autoridad competente de la respectiva administración tributaria lo ordene, cualquier persona natural, por sí o como representante de una persona jurídica, o de ente económico sin personalidad jurídica, en los términos de los artículos 24 y 27 de este Código, estará obligada a comparecer como testigo, a proporcionar informes o exhibir documentos que existieran en su poder, para la determinación de la obligación tributaria de otro sujeto.

No podrá requerirse la información a la que se refiere el inciso anterior, a los ministros del culto, en asuntos relativos a su ministerio; a los profesionales, en cuanto tengan derecho a invocar el secreto profesional; al cónyuge, o conviviente con derecho, y a los parientes dentro del cuarto grado civil de consanguinidad y segundo de afinidad.

La obligación de exhibir documentos no tendría razón de ser si a esta información no se la puede someter a un revisión contable; qué sentido tendría para los fines que persigue el Código Tributario que la ley establezca la obligación de exhibir como la acción de "mostrar" si de ella no queda constancia física que pueda ser contrastada por la autoridad tributaria y demostrada con posterioridad.

Por tanto, tampoco existe fundamento legal para que también se declare ineficaz esta prueba.

Por todo lo expuesto, esta sala considera que la sala juzgadora ha incurrido en la causal tercera del art. 3 de la Ley de Casación al efectuar una errónea interpretación del art. 115 del Código de Procedimiento Civil, al no apreciar debidamente toda la prueba en su conjunto, en evidencia de falta de imparcialidad, hecho que condujo a la infracción de las normas de derecho contenidas en los arts. 68 y 91 del Código Orgánico Tributario y el art. 2 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas.

DECISIÓN RESPECTO AL RECURSO DE CASACIÓN:

Por las consideraciones expuestas, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, resuelve:

- 1.- Aceptar el recurso de casación planteado por el doctor Xavier Sigüenza Espín, procurador tributario actuando a nombre de la directora regional Centro 1 y del director general del Servicio de Rentas Internas, contra la sentencia dictada por la Quinta Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal nro. 1 de Quito, el 23 de enero del 2012, dentro del juicio de impugnación nro. 17505-2012-055, propuesto por el ingeniero José Eduardo Egas Varea, en calidad de gerente general de la compañía AVÍCOLA ARGENTINA ARGEAV Cía. Ltda., al amparo de la causal tercera del art. 3 de la Ley de Casación codificada;
- 2.- Rechazar el recurso planteado por el indicado procurador tributario, respecto de los cargos formulados al amparo de las causales segunda y cuarta del art. 3 de la Ley de Casación codificada;
- 3.- Por haberse afectado el derecho a la tutela judicial, en la forma señalada, dictar la que sentencia que sigue, de conformidad con lo dispuesto por el art. 16 de la Ley de Casación y en base a las siguientes consideraciones:

PRIMERA: VALIDEZ PROCESAL

El proceso se ha tramitado de conformidad con las normas constitucionales relacionadas con el debido proceso así como las normas especiales y supletorias de procedimiento civil. No se observa que en el trámite de la demanda se haya omitido solemnidad sustancial alguna que pueda influir en la decisión de la causa, por lo que se declara su validez.

SEGUNDA: DE LAS PARTES PROCESALES, LA TRABA Y EL OBJETO DE LA LITIS

JOSÉ EDUARDO EGAS VAREA, en calidad de representante legal de la compañía AVÍCOLA ARGENTINA, ARGEAV CIA. LTDA., presenta demanda contra los señores directores regional Centro 1 y general del Servicio de Rentas Internas, mediante la cual impugna la Resolución nro. 118012011RREC001146, de 12 de mayo del 2011 y el Acta de Determinación nro. 0520100100022 de 26 de octubre del 2010, expedidas por el director regional Centro 1 del Servicio de Rentas Internas y solicita que en sentencia se sirvan aceptar los argumentos de hechos y de derecho planteados en la presente acción.

El Acta de Determinación nro. 0520100100022 de 26 de octubre del 2010, hace relación con la liquidación del impuesto a la renta del período fiscal 2006 y en ella se establece una diferencia entre la declaración del contribuyente y el valor determinado por el SRI de USD\$. 123.356,77, lo que finalmente da lugar al pago de una diferencia

de USD\$.107.805,60, más el interés calculado a esa fecha de USD\$. 1.696,04, con un recargo del 20%, equivalente a USD\$. 21.561.12.

A su vez, la Resolución nro. 118012011RREC001146, de 12 de mayo del 2011, niega el Reclamo Administrativo presentado por el accionante y ratifica el contenido del Acta de Determinación Tributaria antes mencionada, alegando que la empresa contribuyente, en su reclamación efectúa aseveraciones sobre las cuales no tiene sustento documental que pruebe que los gastos declarados son reales y le corresponden a la compañía Avícola Argentina, Argeav Cía. Ltda.

Citadas que han sido las autoridades demandadas, se presenta la abogada Alejandra Morales, invocando la calidad de Procuradora Tributaria, conforme obra de fojas 189, para contestar la demanda y para el efecto hace un recuento del proceso de determinación y una explicación individualizada de las glosas establecidas por el SRI, a diferentes cuentas del accionante. Concluye proponiendo las excepciones de negativa pura y simple de los fundamentos de hecho y de derecho de la demanda planteada y la improcedencia de la acción por los argumentos de hecho y de derecho expuestos por el actor.

TERCERA: DE LAS GLOSAS IMPUGNADAS Y DE LA PRUEBA APORTADA

Conforme el art. 258 del Código Orgánico Tributario, es obligación del actor probar los hechos que ha propuesto afirmativamente en la demanda y que ha negado expresamente la autoridad demandada, salvo aquellos que se presuman legalmente.

El accionante sostiene que los actos impugnados no se encuentran motivados. Al respecto la sala observa que tanto el Acta de Determinación como la Resolución impugnadas contienen una explicación pormenorizada y hasta didáctica de las razones que llevaron a la administración tributaria a emitir ambos actos, así como los fundamentos de hecho y legal correspondientes y su pertinencia en la aplicación al caso, por lo que resulta improcedente esta afirmación.

Respecto a la impugnación por el recargo del 20%, equivalente a USD\$. 21.561.12, la sala la encuentra procedente, pues, la norma legal que lo estableció, entró a regir a partir del 1 de enero del 2008, sin que proceda su efecto retroactivo, conforme criterio jurisprudencial de la Corte Nacional de Justicia. No es pertinente, sin embargo, declarar por esta razón la invalidez de todo el acto administrativo, como pretende el accionante.

En cuanto a la alegación de que ha operado la caducidad de la facultad determinadora por parte del SRI, tampoco es procedente por cuanto como aparece de autos, con la notificación de la orden de determinación tributaria, efectuada el 7 de diciembre del

2009, se interrumpió la caducidad de la indicada facultad; el proceso se inició dentro de los 20 días hábiles posteriores a la notificación de la orden de determinación; y, tampoco aparece del expediente prueba alguna que conduzca a la sala a determinar que el proceso se suspendió por más de 15 días, conforme lo dispone el art. 95 del Código Orgánico Tributario.

Sobre las impugnaciones a la glosa a la cuenta de ingresos por ventas, la sala encuentra que el recurrente no ha puesto de manifiesto elementos de convicción que permitan darle de baja: el accionante indica que luego de “revisar nuevamente” el registro contable de las ventas realizadas en el 2006, comparándolas con las declaraciones del IVA como del impuesto a la renta, no se han considerado notas de crédito a varios clientes por devolución del bien, sin embargo, dichas notas de crédito no pueden ser consideradas por incumplir los requisitos previstos por el art. 15 del Reglamento de Facturación, vigente desde el 8 de octubre del 2002, mismo que establece:

Art. 14.- Notas de crédito.- Las notas de crédito son documentos que se emitirán para anular operaciones, aceptar devoluciones y conceder descuentos o bonificaciones.

Las notas de crédito deberán consignar la serie y número de los comprobantes de venta a los cuales se refieren.

El comprador o quien a su nombre reciba la nota de crédito, deberá consignar en ella su nombre, número de registro único de contribuyentes o cédula de ciudadanía o pasaporte, fecha de recepción y, de ser el caso, el sello de la empresa.

Además, el Capítulo III del mismo reglamento, denominado “DE LOS REQUISITOS Y CARACTERÍSTICAS DE LOS COMPROBANTES DE VENTA, NOTAS DE CRÉDITO, NOTAS DE DÉBITO, prevé los requisitos que deben contener las notas de crédito:

Art. 17.- 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 pre impresos:

1. Número de autorización de impresión del comprobante de venta, otorgado por el Servicio de Rentas Internas;

Las “notas de crédito” alegadas por la empresa, no contienen este requisito necesario para reversar la venta, pues, conforme acredita el Servicio de Rentas Internas, no concedió autorización alguna a la compañía ARGEAV para la impresión de notas de crédito en el año 2006, por tanto, para efectos de deducción de gastos, estas devoluciones no podían ser consideradas, pues, este es un procedimiento reglado.

Respecto a los valores correspondientes a ventas que fueron obtenidos por la administración tributaria del SAFI de la empresa, y que según dice el accionante no debían ser considerados porque correspondían a proformas y que “no son ventas efectivizadas”, el impugnante no aporta elementos de convicción que desvirtúen las pruebas consignadas para el efecto por los demandados, en aplicación de los arts. 68 del Código Orgánico Tributario y 2 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, en concordancia con el art. 98 del Código Orgánico Tributario, las que son varias y unívocas, sin que el informe que obra de fojas 3.616, presentado por el perito insinuado por el accionante, doctor Carlos Oleas, aporte en su favor, pues es general y elude entrar en detalles, lo que sí hace la doctora María Augusta Cevallos, insinuada por la administración tributaria, quien sobre este punto revela haber encontrado inconsistencias en la cuenta, señalando para el efecto que existen comprobantes de venta que no constan en el detalle, comprobantes que están anulados pero en el detalle constan registrados y comprobantes físicos que no tienen la leyenda anulada, pero que en el detalle se presentan con valor cero, lo cual acompaña con la respectiva explicación gráfica en que establece las diferencias y concluye señalando una diferencia no declarada de USD\$ 149.863,33, por lo que la impugnación por este rubro es improcedente.

Respecto a la glosa de cuenta por costos y gastos: a) Costos y gastos: a.1 cuentas netas locales de materia prima, la impugnación se centra en el desconocimiento por parte de la autoridad tributaria de una diferencia de USD\$ 156.240,00, por concepto de compras al señor Víctor Hugo Franco. Es pertinente tener presente el contenido del art. 17 del Código Orgánico Tributario, inciso segundo, según el cual, “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 jurídica que se utilicen”.

Con relación a esta glosa, tenemos la posición del accionante que presenta la factura con la que acredita la transacción que según indica, efectuó con el señor Franco. Sobre esta factura, el accionante solicitó al Comisario Primero Nacional de Policía del cantón Quito, una diligencia pre procesal de pericia de la factura, practicada por el perito Luis Alfonso Ortiz, quien concluye que “la factura nro. 001476 emitida por la cantidad de 156.240 dólares estudiada es ORIGINAL, luego del cotejamiento gráfico con facturas originales...”.

Las autoridades demandadas, a su vez, presentan una confesión judicial practicada ante el Juez Décimo Cuarto de lo Civil de Quevedo, en la persona del señor Víctor Manuel Franco Avilés, de la que se establece que durante los tres meses que dura la

cosecha de maíz, vendió en el 2006 a la empresa accionante entre dos mil y tres mil quintales; que la forma de pago de la empresa era mediante cheques de PRODUBANCO; que en el 2006 produjo aproximadamente quince mil quintales en total; y, que respecto a lo principal, niega haber emitido una factura por la cantidad de ciento cincuenta y seis mil dólares. Alegan además que no existe respaldo de los pagos de la operación.

Esta sala considera que ambas pruebas no necesariamente son contradictorias. El hecho de que la factura sea original no implica que la transacción se realizó y a su vez, el hecho de que el señor Víctor Franco niegue haber efectuado esta venta, tampoco implica que el formulario de factura sea falso. Los dos informes periciales no aportan otros elementos de juicio al respecto.

A fin de establecer si es procedente o no la glosa elaborada por la autoridad tributaria, esta sala revisa el cuadro de compras y pagos habidos entre ARGEAV y el señor Franco a fin de determinar el volumen, la periodicidad y la forma de pago de los negocios realizados entre las partes y constata que en el 2006 estas ventas y pagos se realizan entre los meses de junio y agosto; que el maíz adquirido varía entre los 308 quintales y los 480 quintales, a excepción del que reporta la factura cuestionada que es de 18.600 quintales; que los pagos fluctúan entre los USD\$ 2.587 y los USD\$ 4.032, a excepción del monto de la factura aludida que es USD\$ 156.240; que todos los pagos se efectúan mediante cheque, a excepción de este último pago.

Con estos antecedentes, la sala considera que la compra alegada no guarda relación ni proporción con las adquisiciones realizadas en el período y el pago deviene en injustificado en la medida en que respecto de menos dinero la empresa actúa con más prudencia que con una cantidad tan elevada, más aún cuando se paga en efectivo y en cuotas, como se afirma, sin que existe siquiera un recibo del dinero que se entrega, ni tampoco constancia del ingreso de la indicada materia prima, llamando la atención el hecho de que la empresa haya efectuado esta compra cuando en su demanda (fojas 129 de los autos) señala: “Además debo manifestar que la empresa como es de su conocimiento (¿?) en el año 2006 se encontraba en acefalía financiera...”, por lo que a la luz de la sana crítica, el pago alegado no puede ser considerado como deducible y la glosa es procedente.

Respecto a la glosa de cuenta por costos y gastos: a) Costos y gastos: a.2 Intereses y comisiones bancarias.- La empresa accionante impugna la glosa por la cantidad de USD\$ 11.000, que efectúa la administración tributaria dentro de este rubro y al efecto indica que dicha cantidad responde a un préstamo que LEASING CORP., concedió a su

socio Alejandro Sotomayor Moreno, para financiar actividades de la empresa y para el efecto, indica que el préstamo fue pagado con dineros de ARGEAV.

Las autoridades demandadas sostienen que ese dinero no puede ser deducido como gasto por cuanto el préstamo no fue concedido a la compañía sino a un tercero.

El hecho de que la empresa haya cancelado el préstamo por sí solo no justifica el cumplimiento de lo dispuesto por el art. 22 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno y sus reformas, vigente desde el 21 de diciembre del 2001 (Registro Oficial nro. 484), que establecía la deducibilidad de este tipo de gastos “siempre que estén vinculados directamente con la generación de los ingresos grabados”.

En este caso, en que el préstamo no ha sido concedido a la empresa sino a uno de sus socios, correspondía a la empresa justificar el ingreso del dinero a las cuentas de la empresa y luego, el uso que se le dio al mismo (vinculado a la generación de ingresos para la empresa), dada la circunstancia especial de la concesión del préstamo. Ni uno ni otro aspecto han sido puestos en evidencia por la empresa accionante, por lo que la glosa es procedente.

Respecto a la glosa de cuenta por costos y gastos: a) Costos y gastos: a.3 Cuenta de mantenimiento y reparaciones.- Esta impugnación no se analiza por cuanto el accionante no la ha fundamentado ni ha aportado pruebas para establecer la relación entre los gastos que se quiere deducir y la generación de ingresos que no sea la simple afirmación del accionante de que su contador incurrió en un error, y principalmente porque, de conformidad con el art. 101 de la Ley de Régimen Tributario Interno, codificada, publicada en el Registro Oficial nro. 463 de 17 de noviembre del 2004, lo que correspondía en su oportunidad era su corrección:

Art. 101.- Responsabilidad por la declaración.- La declaración hace responsable al declarante y, en su caso, al contador que firme la declaración, por la exactitud y veracidad de los datos que contenga.

Se admitirán correcciones a las declaraciones tributarias luego de presentadas, sólo en el caso de que tales correcciones impliquen un mayor valor a pagar por concepto de impuesto, anticipos o retención y que se realicen antes de que se hubiese iniciado la fiscalización correspondiente.

Cuando tales correcciones impliquen un mayor valor a pagar por concepto de impuesto, anticipos o retención, sobre el mayor valor se causarán intereses a la tasa de mora que rija para efectos tributarios.

Cuando la declaración cause impuestos y contenga errores que hayan ocasionado el pago de un tributo mayor que el legalmente debido, el sujeto pasivo presentará el

correspondiente reclamo de pago indebido, con sujeción a las normas de esta Ley y el Código Tributario.

Bajo el imperio de la norma transcrita, esta sala no puede modificar la declaración presentada y no sustituida oportunamente por el interesado, en los términos ya indicados.

Con relación a la glosa de cuenta por costos y gastos: a) Costos y gastos: a.4 Cuenta sueldos, salarios y más remuneraciones.- El accionante alega un error cometido por el contador de la empresa en el establecimiento del casillero al que corresponde el gasto. Con respecto a esta glosa procede el mismo análisis que se acaba de analizar.

En lo que hace referencia a la glosa de cuenta por costos y gastos: a) Costos y gastos: a.5 Cuenta de agua, energía, luz y telecomunicaciones la glosa es procedente por cuanto no se ha probado conforme a derecho que esas planillas corresponden al servicio de la empresa, pese a encontrarse a nombre de terceras personas y de figurar como residenciales, hecho que por sí solo desacredita la pretensión del accionante.

Con relación a la petición final del accionante de que se considere facturas adicionales que no han sido incluidas en los costos y gastos de la empresa, y que “constituye otro ejemplo claro de los reiterados errores contables cometidos por el responsable de la contabilidad” al decir del accionante, se debe tener en cuenta que la acción de impugnación se ejerce contra los actos de la autoridad tributaria demandada, los que son expuestos en la demanda: la Resolución nro. 118012011RREC001146, de 12 de mayo del 2011 y el Acta de Determinación nro. 0520100100022 de 26 de octubre del 2010, expedidas por el director regional Centro 1 del Servicio de Rentas Internas y los antecedentes y fundamentos de esas resoluciones. La autoridad tributaria podía actuar sobre la base de lo que se le presentó, sin que sea de su responsabilidad las acciones u omisiones de personal a cargo de la empresa accionante, por lo que no es procedente analizar y valorar las mismas.

DECISIÓN:

La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, ADMINISTRANDO JUSTICIA EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LEYES DE LA REPÚBLICA, al aceptar el recurso de casación propuesto al amparo de la causal tercera del art. 3 de la Ley de Casación codificada y por las razones expuestas en la consideración TERCERA, declara parcialmente con lugar la demanda de impugnación propuesta por el señor JOSÉ EDUARDO EGAS VAREA, en calidad de representante legal de la compañía AVÍCOLA ARGENTINA ARGEAV CIA. LTDA., en contra los señores directores regional Centro 1 y general del Servicio de Rentas Internas, mediante la cual impugnó la Resolución nro. 118012011RREC001146, de 12 de mayo del 2011 y el Acta de Determinación nro.

0520100100022 de 26 de octubre del 2010, expedidas por el director regional Centro 1 del Servicio de Rentas Internas y ratifica la validez y legalidad de los indicados actos administrativos, en cuanto hace relación con las diferencias establecidas en el Acta de Determinación nro. 0520100100022 de 26 de octubre del 2010, pero deja insubsistente el recargo del 20% sobre el principal, consignado en el nro. 7 de la indicada acta, particular que deberá tener en cuenta la autoridad tributaria en la liquidación respectiva. Sin costas.- Notifíquese, publíquese y devuélvase.- f) Dra. Maritza Tatiana Pérez Valencia, **JUEZA PRESIDENTA**; Dr. Juan Montero Chávez, **CONJUEZ NACIONAL**; Dr. José Luis Terán Suárez, **CONJUEZ NACIONAL**; Certifico.- Abg. Diego Acuña Naranjo **SECRETARIO RELATOR**.