

REGISTRO OFICIAL

ÓRGANO DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR



CORTE NACIONAL DE
JUSTICIA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA

RESOLUCIONES:

**SALA ESPECIALIZADA DE LO
CONTENCIOSO TRIBUTARIO**

399-2018, 400-2018

Resolución No. 399-2018

21



Recurso N° 500-2016

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA DEL ECUADOR

SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO

JUEZA PONENTE: DRA. ANA MARÍA CRESPO SANTOS

ACTOR: AGIP OIL ECUADOR B.V. (RECURRENTE)

DEMANDADO: DIRECTORA REGIONAL NORTE DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS

Recurso N° 500-2016

Quito, miércoles 26 de septiembre del 2018, las 09h15.-

ASUNTO

Resolución del recurso de casación interpuesto por el Sr. Thierry Jean-Marie Ghislain Cobut, en calidad de representante legal de la compañía AGIP OIL ECUADOR B.V., en contra del voto de mayoría dictado el 8 de julio del 2016, a las 09h34, por la Sala Única del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario N°1, con sede en Quito, dentro del juicio de impugnación N° 17503-2012-0047, deducido por el Sr. Fernando Isolabella, en calidad de Apoderado General y como tal representante legal de la compañía AGIP OIL ECUADOR B.V., en contra del Acta de Determinación N° 1720120100105 en relación con el Impuesto a la Renta, ejercicio fiscal 2008.

I. ANTECEDENTES

1.1.- De acuerdo al escrito que contiene el recurso de casación de fecha 22 de julio de 2016, el casacionista se fundamentó en la **causal segunda** de la Ley de Casación, expresó la aplicación indebida del Art. 139 del Código Tributario y Art. 262 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno; sobre la **causal primera** de la Ley de la

materia, arguyó *aplicación indebida* del Art. 11 del Código Tributario, innumerados 1, 2, 3, y 5 siguientes al 15 y 90 de la Ley de Régimen Tributario Interno; Art. 16 de la Ley de Hidrocarburos, Arts. 81, 82 y 85 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, las directrices de la OCDE y el Art. 71 de la Ley de Hidrocarburos; *falta de aplicación* de los Arts. 82 y 300 de la Constitución de la República del Ecuador, Art. 68 del Código Tributario, Art. 91 de la Ley de Régimen Tributario Interno y 89 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno. Se indica que el Dr. Juan Montero Chávez, Conjuez de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, calificó la admisibilidad del recurso en referencia, únicamente por la **causal primera** del Art. 3 de la Ley de la materia, de manera exclusiva por los cargos de *aplicación indebida* del Art. innumerado 5 siguiente al 15 de la Ley de Régimen Tributario Interno, Art. 16 de la Ley de Hidrocarburos, artículo innumerado 1 siguiente al 15 de la Ley de Régimen Tributario Interno, núm. 1 del Art. 81 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, Art. innumerado 3 siguiente al 15 de la Ley de Régimen Tributario Interno y Art. 11 del Código Tributario y por *falta de aplicación* del Art. 68 del Código Tributario.

1.1.1.- Con relación a la **causal primera**, al alegar “**aplicación indebida del Art. innumerado 5 siguiente al 15 de la Ley de Régimen Tributario Interno, Art. 16 de la Ley de Hidrocarburos, artículo innumerado 1 siguiente al 15 de la Ley de Régimen Tributario Interno, núm. 1 del Art. 81 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, Art. innumerado 3 siguiente al 15 de la Ley de Régimen Tributario Interno y Art. 11 del Código Tributario**; así como también la **falta de aplicación del art. 68 del Código Tributario**”, cuando fundamenta el vicio señala lo siguiente: “(...) *En virtud de lo anterior, claramente se determina que el artículo innumerado 5 siguiente al 15 de Ley (sic) de Régimen Tributario Interno, fue aplicado indebidamente por los señores jueces, más aún cuando rige a partir del año 2010 por haber sido incluida la norma por el artículo 7 de la Ley s/n publicada en el Suplemento del Registro Oficial N° 94 de 23 de diciembre de 2009. (...) Empecemos por detallar brevemente el contrato petrolero que de acuerdo al marco legal vigente a esa fecha y en especial la Ley de Hidrocarburos, fue suscrito por parte de AGIP OIL ECUADOR B. V. con CEPE actual PETROECUADOR como parte del Estado ecuatoriano, en el año 1988, para demostrar que AGIP no era el exportador. El contrato de prestación de servicios para la exploración y explotación de hidrocarburos, consistía en que la empresa*

prestataria del servicio debía analizar las inversiones necesarias tales como la construcción y mantenimiento de las instalaciones, líneas de flujo, perforación de pozos, trabajos de reacondicionamiento de pozos en producción, estudios de yacimientos, entre otros, para extraer el crudo de propiedad del Estado ecuatoriano, según lo establece la Constitución de la República del Ecuador, del yacimiento petrolero ubicado en el Bloque 10 y entregarlo a PETROECUADOR, a cambio del pago de una tasa por los servicios prestados y el reembolso de los costos, gastos y amortizaciones, más su costo financiero. Los pagos y reembolsos podían hacerse en dinero o en especie y este último mecanismo previsto en el contrato fue el escogido por PETROECUADOR y aceptado por la contratista. La cláusula 12.11 del contrato de prestación de servicios establecía que cuando el pago se hace en especie el precio que se debe utilizar para valorar el crudo es el indicado en el artículo 16 de la Ley de Hidrocarburos, mismo que señala que el precio del crudo se fijará de acuerdo con el último precio promedio mensual de ventas externas de hidrocarburos de calidad equivalente, realizadas por PETROECUADOR. (...)

Establece también el recurrente que la forma de monetizar el pago en especie a efectivo del crudo entregado a la empresa actora se lo realizaba de conformidad con el precio establecido en el artículo 16 de la Ley de Hidrocarburos, y de esa manera Petroecuador consignaba a Agip Oil Ecuador B.V. (casa matriz) quien a su vez acreditaba a Agip Oil (sucursal Ecuador el mismo valor en dólares que hubiese recibido si el pago era en dinero, destacando que quien realizó la exportación siempre fue Petroecuador, razón por la que al haberse evidenciado que la transacción realizada por Agip Oil fue para obtener liquidez del crudo recibido, es indebida la aplicación del artículo innumerado 1 siguiente al 15 de LRTI.

Que de conformidad con la consideración realizada por el Tribunal para rechazar el argumento de la compañía actora, en el sentido de ratificar la tesis de la Administración Tributaria por cuanto en el acto de determinación ésta habría aplicado los preceptos normativos, a fin de establecer el valor de cotización del bien en el día del embarque de la carga, es decir, el numeral 1 del artículo 81 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, debemos entonces analizar también los aspectos por los que dicho artículo no sería aplicable en el período fiscal 2008, para llegar a una conclusión diametralmente distinta a la emitida por los jueces. Que el numeral 1 del artículo 81 fue incluido en el Reglamento para la

Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, publicado en el Suplemento del Registro Oficial N° 337 de 15 de mayo de 2008, por lo que en concordancia a lo dispuesto en los artículos 300 de la Constitución de la República del Ecuador y 11 del Código Tributario, esta norma rigió o estuvo vigente desde el 01 de enero de 2009, por tratarse de un tributo de liquidación periódica anual, como es el Impuesto a la Renta, y no para el período fiscal 2008.

Que la norma se refiere a operaciones de importación y exportación realizadas entre partes relacionadas a través de intermediarios renovables, es decir, para que la figura propuesta se cumpla en el caso que nos ocupa, es una parte relacionada como destinatario efectivo del crudo, a través de un intermediario internacional independiente, por lo que la entrega realizada por PETROECUADOR A EMPRESAS DEL GRUPO ENI, especializadas en la compraventa de petróleo, no necesitó de intermediario alguno y que el tercer artículo innumerado a partir del artículo 15 de la Ley de Régimen Tributario Interno respecto de la comparabilidad en materia de precios de transferencia establece, que las operaciones son comparables cuando no existen diferencias entre las características económicas relevantes de éstas, que afecten de manera significativa el precio o valor de la contraprestación o el margen de utilidad a la que hacen referencia los métodos establecidos en esta sección, y en caso de existir diferencias, que su efecto pueda eliminarse mediante ajustes técnicos razonables. Para determinar si las operaciones son comparables o si existen diferencias significativas, se tomará en cuenta, dependiendo del método de aplicación del principio de plena competencia seleccionado, los siguientes elementos: las características de las operaciones, el análisis de las funciones o actividades desempeñadas, los términos contractuales, las circunstancias económicas y las estrategias de negocios o de mercado.

Que en base de la normativa y las normas contractuales vigentes tanto para el 2011 como para el 2008 el SRI llegó a la conclusión de que el precio utilizado por AGIP (Ecuador) para valorar el pago en especie del crudo entregado a AGIP (Casa Matriz) por parte de Petroecuador es un precio de plena competencia y en tal virtud si para el 2011 fue así será igual para el 2008.

Que es el mismo SRI que al realizar el análisis técnico llega a la conclusión de que no es un comparable para el precio WTI menos el descuento del día del embarque por lo que deviene en improcedente que el Tribunal haya establecido que el precio determinado en el artículo 16

de la Ley de Hidrocarburos que ha sido utilizado por AGIP, no es un precio de libre competencia y que hay razón en el ajuste de precios de transferencia.

Que el SRI para el año 2011 estableció que no hay ajuste por precios de transferencia en la metodología aplicada por AGIP y que esta metodología es la misma que se aplicó en el 2008, pero que para este año 2008 la normativa no fue aplicada correctamente por el SRI ni por los jueces de instancia.

Que sobre el ajuste de precios de transferencia el Tribunal considera que solo debía tomarse en cuenta las operaciones que dan diferencias positivas o suma a la base imponible con base en la aplicación del artículo 81 del RLRTI y que esta norma estuvo vigente a partir de enero de 2009 y no en el 2008.

Que de acuerdo con la facultad determinadora del artículo 68 del Código Tributario, la determinación tributaria debe establecer el hecho generador el sujeto obligado la base imponible y la cuantía del tributo sin importar si los saldos resultaren a favor o en contra, es decir considerar la diferencia de los resultados positivos o precio de ajuste superior así como los resultados negativos o precio de ajuste inferior para liquidar la utilidad anual, mencionada en el artículo innumerado 2 siguiente al 15 de la LRTI sin aplicar exclusivamente los valores que favorecen a la administración tributaria.

1.2.- En consideración al auto de fecha 29 de septiembre de 2016, a las 11h01, el Dr. Juan Montero Chávez, Conjuez de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, calificó la admisibilidad del recurso en referencia, únicamente por la **causal primera** del Art. 3 de la Ley de la materia, de manera exclusiva por los cargos de *aplicación indebida* del Art. innumerado 5 siguiente al 15 de la Ley de Régimen Tributario Interno, Art. 16 de la Ley de Hidrocarburos, artículo innumerado 1 siguiente al 15 de la Ley de Régimen Tributario Interno, núm. 1 del Art. 81 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, Art. innumerado 3 siguiente al 15 de la Ley de Régimen Tributario Interno y Art. 11 del Código Tributario y por *falta de aplicación* del Art. 68 del Código Tributario.

1.3.- Con fecha 14 de octubre del 2016 la abogada Paulina Silva Barrera, Procuradora Fiscal del Servicio de Rentas Internas presentó la contestación al Recurso de Casación en la cual manifestó que en lo que tiene que ver con la supuesta aplicación indebida de los artículos

innumerados 1 y 5 a continuación del artículo 15 de la Ley de Régimen Tributario Interno, artículo 16 de la Ley de Hidrocarburos, artículo 81 numeral 1 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno y artículo 11 del Código Tributario y la supuesta falta de aplicación del artículo 68 del Código Tributario, la sentencia recurrida se refiere a una glosa sobre precio de transferencia de lo cual la normativa establece que el régimen de precio de transferencia regula con fines tributarios las transacciones realizadas entre partes relacionadas con la finalidad de que sus contraprestaciones sean similares a aquellas realizadas entre partes independientes, lo que ocurrió en la determinación tributaria en razón de que el impuesto a la renta del año 2008 obtenido por AGIP Sucursal Ecuador y AGIP Holanda con la compañía ENI Internacional compañías que son miembros de la transnacional italiana GRUPO ENI (ENI SPA) que se dedica a actividades hidrocarburíferas en el Bloque 10 a modo de reembolso de la inversión pagada a los contratistas por lo que se evidencia la correcta aplicación de las normas denunciadas así como del artículo 16 de la Ley de Hidrocarburos que permite que el Estado Ecuatoriano haga el pago en dinero o en especie.

Que se evidencia la debida aplicación del artículo innumerado 5 a continuación del artículo 15 de la Ley de Régimen Tributario Interno en el cual expone la excepción de la aplicación del régimen de precio de transferencia y determina como condición no mantener suscrito contrato alguno con el Estado ecuatoriano para la exploración o explotación de recursos no renovables y siendo que el recurrente no cumple con este requisito es adecuada la aplicación del artículo innumerado 5 en la sentencia del Tribunal Aquo.

Que de la misma manera se torna debida la aplicación del artículo 81 numeral 1 del RLRTI el que establece los métodos para aplicar el principio de plena competencia, que para el caso en estudio la Administración Tributaria aplicó el método de precio comparable no controlado siendo el pertinente por cuanto la sentencia expone que por ser operaciones que involucran recursos no renovables ya que es posible encontrar información en ciertos casos de los precios de los comparables adecuados.

1.4.- Finalmente, es menester señalar lo que el Tribunal de instancia esgrimió en la sentencia recurrida, que su parte considerativa manifestó: "(...) **7.3) IMPROCEDENCIA DE LA GLOSA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA.- 7.3.1) EXISTENCIA DE UNA RÉGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL.- 7.3.1.1) Posición de la parte actora.-** Que. la actora presenta un esquema de la

estructura de la Ley de Régimen Tributario Interno, para lo cual a su criterio, en el título cuarto, consta el régimen tributario de las empresas petroleras, mineras y turísticas, en donde en el capítulo I, consta la tributación de las empresas de prestación de servicios para la exploración y explotación de hidrocarburos.- Agrega que, es improcedente que a AGIP se le aplique el régimen de precios de transferencia ya que ese régimen es aplicable a sujetos pasivos que tributan el impuesto a la renta general y global (conforme el título I de la LRTI) y no a contratistas de prestación de servicios para la exploración y explotación de hidrocarburos como lo es AGIP, quienes tienen como único ingreso bruto tributable el pago efectuado por PETROECUADOR con base al servicio de extracción hidrocarburífera prestado.- Al respecto cita el artículo 91 de la Ley de Régimen Tributario Interno, y agrega que, la ley es categórica en establecer dos regímenes aplicables para tributación del impuesto a la renta: uno general o global (para todo tipo de contribuyentes "Título I") y uno especial (exclusivamente para empresas petroleras, mineras y turísticas "Título IV"), en donde, en base a los principios generales del Derecho, debe prevalecer la norma especial sobre la norma general.- Que, AGIP no debe determinar la utilidad gravable sujeta a impuesto a la renta global considerando la aplicación del principio de plena competencia en los precios o márgenes de las transacciones efectuadas con partes relacionadas del exterior, en virtud que las normas determinadas en los artículos 90, 91 y 92 Ley de Régimen Tributario Interno establecen un régimen tributario específico y prevalecen sobre la normativa de precios de transferencia.- Que, AGIP para el ejercicio fiscal 2008, prestó dos tipos de servicios: servicios de exploración y explotación de hidrocarburos en el Bloque 10 de la Región Amazónica sujetos a una tarifa especial del 44,4% de IR; y servicios de transporte de crudo sujetos a una tarifa general del 25% de IR. Como contraprestación por los servicios de exploración y explotación de hidrocarburos AGIP recibió el pago en especie y por los servicios de transporte de crudo AGIP recibió dinero en efectivo.- Que, es incoherente que, por una parte, el SRI acepte la existencia de una norma según la cual la actividad de exploración y explotación de hidrocarburos que AGIP realizaba generaba un sólo ingreso sujeto al impuesto a la renta del 44.4% (tasa por servicios); y que, por otra parte afirme que existe un ingreso adicional (por precios de transferencia) también sujeto a esa tarifa del 44.4%.- Que, el régimen especial al que se sometía AGIP ya preveía una medida similar al ajuste de precios de transferencia -es decir un mecanismo para evitar que los precios entre partes relacionadas sean manipulados para

obtener un beneficio fiscal- llamado "Precios de Mercado Internacional" conforme la cláusula 4.3.34 del Contrato de Prestación de Servicios que cita.- Que, en base a este análisis, si el régimen de precios de transferencia tiene por objeto depurar los ingresos y la Ley de Régimen Tributario Interno ordena que las contratistas que prestan servicios petroleros como AGIP tienen como único ingreso la tasa por servicios prestados en la exploración y explotación de hidrocarburos, AGIP no está sujeta a la normativa de precios de transferencia.- Que, presenta un cuadro de la forma de liquidación del impuesto a la renta para las empresas de prestación de servicios para la exploración y explotación de hidrocarburos para el ejercicio fiscal 2008 conforme lo determinó el título IV de la Ley de Régimen Tributario Interno, según la empresa.- Que, por lo expuesto, es improcedente que se pretenda aplicar el ajuste por precios de transferencia a AGIP en su declaración de impuesto a la renta del 2008, ya que el único ingreso percibido por la empresa, derivado del contrato de prestación de servicios de exploración y explotación, es el pago en especie que realizó PETROECUADOR.- **7.3.1.2) Posición de la administración tributaria.**- Respecto a la glosa de precios de transferencia, en general, la administración tributaria señala: Que, resulta curioso el aserto de la actora, respecto de que a su criterio la administración debe restringir la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, en este caso, al título cuarto de la norma. Al respecto señalar que AGIP OIL ECUADOR B.V., como suscriptora de un contrato de servicios para la explotación y exploración de hidrocarburos, con el Estado ecuatoriano, está sujeta a toda la normativa, incluyendo el título cuarto de la referida Ley.- Que, se contradice el actor, cuando señala que exclusivamente se debe aplicar el título de la ley mencionado, y luego señala que debería aplicarse una tarifa del 25% de impuesto a la renta, cuando expresamente la norma obliga a las compañías petroleras al pago de una tarifa de impuesto a la renta del 44.4%, para el 2008.- Que, en aplicación de la Ley, la administración determinó objetivamente la relación directa entre AGIP OIL ECUADOR B.V., con otras empresas del GRUPO ENI, y advirtió un riesgo tributario significativo en consideración a la aplicación del régimen de precios de transferencia, toda vez que las operaciones entre relacionadas, no se estaban efectuando a condiciones de mercado en transacciones equiparables, causando un grave perjuicio a los intereses del Estado, básicamente en la recaudación de tributos.- Cita el artículo innumerado a continuación del artículo 15 de la Ley de Régimen Tributario Interno, y agrega que. el análisis de la condición de la actora en el proceso de determinación, estableció la relación de AGIP

OIL ECUADOR B. V. (sucursal Ecuador) y AGIP OIL ECUADOR B. V. (Holanda), con la compañía ENI INTERNATIONAL B. V., compañías miembros de la transnacional italiana GRUPO ENI, dedicada a actividades hidrocarburíferas como la explotación, exploración, transporte, refinación, obtención de derivados de petróleo, etc.- Que, la compañía AGIP OIL ECUADOR B. V., tiene suscrito con el Estado ecuatoriano el contrato de prestación de servicios para la exploración y explotación de hidrocarburos en el Bloque 10 de la Región Amazónica. Por la ejecución del contrato Petroecuador EP, a modo de reembolso de la inversión, paga la inversión realizada por la contratista, con petróleo. Ese petróleo es a su vez vendido por AGIP OIL ECUADOR B. V. a su relacionada del GRUPO ENI, en condiciones distintas a las de mercado. Las condiciones de la venta realizada por la actora a su relacionada, son tan convenientes, que existe una sustancial diferencia entre el ingreso real de la compañía, con el consignado en su declaración impositiva, situación que justifica a todas luces la actuación de la Administración Tributaria en el proceso de determinación.- Cita el texto de la acta de determinación respecto a la "Negociación del Petróleo Crudo entre Compañías Relacionadas (E)".- Que, respecto del método utilizado, señala que los artículos 81 y 82 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, define cuáles serán aplicables, además de prelación de métodos: y, así se establece, que el primer método a utilizarse será el Método de Precio Comparable no Controlado, que a efecto de las transacciones realizadas por AGIP OIL ECUADOR B. V., con su relacionada, resulta más oportuna su aplicación.- Que, cita las conclusiones constantes en el numeral 3.7.5 del acta de determinación.- **7.3.1.3) Pronunciamiento del Tribunal.- 7.3.1.3.1)** Según analiza el profesor de la Universidad de Valencia, Francisco Alfredo García Prats, el precio de transferencia "(...) puede definirse como el precio fijado para un producto o servicio suministrado por parte de una entidad perteneciente a un grupo a una entidad o parte de dicho grupo. La existencia de un precio de transferencia implica dos elementos: (a) una transacción económica valuable, que es (b) realizada entre dos partes relacionadas o asociadas" (Francisco Alfredo García Prats, "Los precios de transferencia: Su tratamiento tributario desde una perspectiva europea", en Revista Crónica Tributaria Un. 117/2005 (Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2005), 34), es decir, la figura de los precios de transferencia es un criterio que tiende a identificar cual fue precio acordado en una operación económica cuando en ésta han intervenido partes relacionadas. En este contexto, este Tribunal destaca como presupuesto general que los

precios de transferencia per se, no son un concepto que contextualice una intención de disminuir la carga impositiva de un contribuyente para la renta global, sino que, es un criterio neutro, en tanto y en cuanto, no exista "ánimo o finalidad elusoria, evasiva o defraudatoria, ni referencia alguna a los propósitos fiscales de la operación" (Francisco Alfredo García Prats, Op.Cit.). En este orden de ideas, la premisa del concepto neutro de los precios de transferencia se ve debilitada cuando aprovechando de la vinculación entre los agentes de mercado que tiene relación (v.g. económica, comercial, societaria, etc.), se establecen condiciones contractuales y económicas que difieren por completo de las condiciones de mercado, que establecen las partes independiente que no tienen vinculación (Heleno Taveira Torres, citado por Luis Eduardo Schoueri, "Precios de Transferencia: Consideraciones Propedéuticas" en Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional, Pasquale Pistone y otro, coordinadores (Buenos Aires, Editorial Ábaco de Rofolfo Depalma, 2005), 836). Al respecto, se destaca que el artículo 1 innumerado a continuación del artículo 15 de la Ley de Régimen Tributario, establece en la legislación nacional el "régimen de precios de transferencia" que señala que está "(...) orientado a regular con fines tributarios las transacciones que se realizan entre partes relacionadas, en los términos definidos por esta Ley, de manera que las contraprestaciones entre ellas sean similares a las que se realizan entre partes independientes" (lo resaltado fuera de texto). Es decir, la norma sin diferenciar régimen tributario nacional alguno, señala que "con fines tributarios", se busca regular las transacciones de partes relacionados, de tal manera que, estas operaciones tengan similitud si las hubieran realizado partes independientes. Así planteado el régimen dentro de la legislación ecuatoriana para el ejercicio fiscal 2008, el artículo 2 innumerado a continuación del artículo 15 de la Ley de Régimen Tributario, define el principio de plena competencia, en donde "Para efectos tributarios se entiende por principio de plena competencia aquel por el cual, cuando se establezcan o impongan condiciones entre partes relacionadas en sus transacciones comerciales o financieras, que difieran de las que se hubieren estipulado con o entre partes independientes, las utilidades que hubieren sido obtenidas por una de las partes de no existir dichas condiciones pero que, por razón de la aplicación de esas condiciones no fueron obtenidas, serán sometidas a imposición" (lo resaltado fuera de texto); de lo cual se destaca que, según este principio, serán sometidas a imposición las transacciones realizadas en partes relacionadas, cuando las transacciones difieren de las condiciones que se hubieren

estipulado entre partes que no son relacionadas. En este orden de ideas, la norma recalca nuevamente que el principio se aplica “con fines tributarios” en las operaciones entre partes relacionadas, “que no pasaron el mercado” (Luis Eduardo Schoueri, Op.Cit., 834.) como lo sí lo hicieron partes independientes.- Por lo tanto, para efectos de la aplicación del régimen de precios de transferencia en las operaciones sometidas a tributación en el Ecuador, se consideran “todas” las actividades realizadas entre partes relacionadas excepto las expresamente exoneradas en la Ley-, en donde, tanto la doctrina especializada como la normativa nacional destacan como elementos a considerar en la generalidad de las operaciones: la transacción, el precio, las partes sujetos- y la vinculación de éstos.- **7.3.1.3.2)** En este orden de ideas, este Tribunal observa que contrario a lo que afirma la compañía AGIP en su demanda, el régimen de precios de transferencia vigente en la legislación ecuatoriana para operaciones entre partes relacionadas-, lejos de referirse exclusivamente al régimen de renta global de impuesto a la renta, como afirma AGIP, conceptualiza su aplicación y contextualiza su vigencia en general para todos los casos de sujeción al impuesto a la renta, para lo cual, en el artículo 5 innumerado a continuación del artículo 15 de la Ley de Régimen Tributario, señala expresamente que están exentos de la aplicación del régimen de precios de transferencia, los contribuyentes que realicen operaciones con partes relacionadas, cuando: “- Tengan un impuesto causado superior al tres por ciento de sus ingresos gravables; - No realicen operaciones con residentes en paraísos fiscales o regímenes fiscales preferentes; y, - No mantengan suscrito con el Estado contrato para la exploración y explotación de recursos no renovables” (lo resaltado y énfasis fuera de texto). Es decir, dentro del régimen de precios de transferencia, la misma normativa establece taxativamente los criterios de dispensa legal, dentro de los cuales, no consta la compañía AGIP ya que, su relación contractual con el estado ecuatoriano no cumple con los presupuestos jurídicos previstos en las exoneraciones del citado artículo, sino que, ésta tiene suscrito un contrato de prestación de servicios conformidad con el artículo 16 de la Ley de Hidrocarburos, lo que corrobora que la demandante no está exenta del régimen; y así lo afirma la misma actora en su demanda cuando afirma que “AGIP fue durante el 2008 la única compañía privada que mantenía Contrato de Prestación de Servicios para la exploración y explotación de hidrocarburos con el Estado ecuatoriano” (foja 16).- **7.3.1.3.3)** En consecuencia, por cuanto la modalidad contractual señalada por la parte actora y determinada por el SRI, no está exenta

del régimen tributario de precios de transferencia en los términos expresamente señalados en la Ley, se rechaza el argumento de la compañía actora.- **7.3.2) AGIP NO ES EXPORTADORA DE PETRÓLEO.- 7.3.2.1) Posición de la parte actora.-** Que, la esencia del régimen de precios de transferencia consiste en comparar los precios utilizados entre partes relacionadas, con los precios que, en las mismas transacciones, hubiesen aplicado partes independientes. Para efectuar tal comparación, se prevén 6 métodos. En este caso, el SRI aplicó el método CUP o precio comparable no controlado, descartando los 5 métodos adicionales. En este punto se evidenciará que no procede un ajuste por precios de transferencia, pues AGIP no exportó el crudo a parte relacionada alguna; y se evidenciará que en el supuesto no consentido de que cabía un ajuste por precios de transferencia, no podía aplicarse el método CUP.- Que, la Ley de Hidrocarburos indica que existen, para el 2008, cuatro tipos de contratos petroleros, a saber; y entre ellos, los contratos de prestación de servicios para la exploración y explotación de hidrocarburos.- Que, la actividad de AGIP, consistió en el 2008 en prestar un servicio para extraer el crudo del Estado ecuatoriano, del yacimiento petrolero ubicado en el Bloque 10 y entregárselo a PETROECUADOR; y efectuar las inversiones necesarias para el efecto; a cambio de ello, AGIP recibía: i) una tasa por los servicios prestados; y, ii) el reembolso de los costos, gastos y amortizaciones más su costo financiero. Agrega que, estos valores podían ser pagados en dinero o en especie y AGIP recibió el pago en especie, como mecanismo previsto en el contrato, que preveía que PETROECUADOR debía exportar el crudo a la compañía que AGIP señale, y así quedarían saldadas las cuentas entre PETROECUADOR y AGIP.- Agrega que, se evidencia el primer error cometido por el SRI, cuando afirma que AGIP exportó el crudo a un intermediario (ENI TRADING), y por ello concluye que es aplicable un ajuste por precios de transferencia.- Que, en el caso no consentido que AGIP debía aplicar la normativa de precios de transferencia, jamás sería aplicable el método del precio comparable no controlado que el SRI utilizó en el acta impugnada; por cuanto: AGIP prestó servicios de exploración y explotación de petróleo del Bloque 10 en la región Amazónica; AGIP posee la estructura organizativa para prestar los servicios, por lo tanto, las funciones realizadas, los riesgos asumidos y los activos utilizados tienen relación directa con sólo con esa prestación de servicios; los servicios prestados por AGIP corresponden a la construcción y mantenimiento de las instalaciones, líneas de flujo, perforación de pozos, trabajos de reacondicionamiento de pozos en producción, estudios de

yacimientos, entre otros; el propósito de los servicios prestados por AGIP es extraer la mayor cantidad posible de petróleo, el cual es de propiedad del Estado; el contrato de servicios vigente en el 2008 suscrito entre AGIP y PETROECUADOR establece el pago de una tasa de servicios que fue considerada en relación únicamente al riesgo minero (de servicios de exploración y explotación) mas no en base a un riesgo comercial de fluctuaciones del precio del crudo; a pesar de que en el contrato suscrito con PETROECUADOR se establece que el pago, por regla general, será cancelado en especie; se establece que en el caso en que PETROECUADOR no pueda efectuar el pago en especie, se lo realice en dinero, por lo que, es decisión exclusiva de PETROECUADOR la forma de pago por los servicios prestados por AGIP; el precio considerado para valorar el crudo entregado en especie era determinado en base al Contrato, y avalado por la Dirección Nacional de Hidrocarburos; AGIP no tuvo ni tiene la estructura organizacional para efectuar actividades de compra venta de petróleo, por lo cual, decidió trasladar el riesgo derivado de esas actividades (posibles pérdidas y/o beneficios) de la monetización del petróleo crudo a empresas del grupo especializadas en esa actividad; el traslado de dichos riesgos se efectúa con el propósito de que AGIP posea los recursos monetarios que hubiese recibido de PETROECUADOR si el pago lo realiza al contado; y, la estructura de contrato realizada entre AGIP y ENI Trading & Shipping S.P.A. servía justamente para que AGIP Ecuador tuviera una cobertura de estos tipos de riesgos.- Que, AGIP aprovechando la experiencia de la compañía ENI Trading & Shipping S.P.A., permitió que ésta reciba de PETROECUADOR el crudo que le correspondía como pago en especie, para que sea esta quien realice la re-venta y sea ella quien asuma el riesgo de la volatilidad del precio del crudo. Por lo tanto sería esta compañía la que asuma la pérdida por \$ 6.348.462,19 USD.- Que, las directrices aplicables para precios de transferencia de la OCDE, determinan que debe llevarse a cabo una verdadera investigación entre las operaciones de la empresa que está sujeta a un análisis de precios de transferencia, y las operaciones comparables. Es decir, en la comparación de estas operaciones se deben analizar la propiedad de los bienes transferidos o de los servicios transmitidos, debe analizar las funciones desempeñadas por las partes, las cláusulas contractuales, las circunstancias económicas de las partes, las utilidades percibidas por cada parte a comparar, las cláusulas contractuales, las estrategias empresariales, etc.; cuestiones que la Autoridad Tributaria evidentemente las ha pasado por alto en este caso.- Que, los únicos y simples análisis realizados por el SRI fueron: (1)

Determinar que AGIP Ecuador y AGIP Holanda son compañías relacionadas con ENI Trading & Shipping S.P.A., cuestión que AGIP ya había mencionado en el Informe de Precios de Transferencia correspondiente al ejercicio fiscal 2008; (2) asumir que AGIP exportó crudo a ENI Trading & Shipping S.P.A., que como se ha mencionado, es falso; y, (3) determinar que el método idóneo para aplicar el ajuste por precios de transferencia es el CUP por haber supuestamente revendido el crudo a un tercero a través de una compañía relacionada.- Señala que, el análisis del SRI es desatinado por cuanto la modalidad de contrato suscrito por AGIP con el Estado ecuatoriano es claramente un contrato de prestación de servicios y no un contrato de participación o asociación. Por lo tanto, no existen razones de comparabilidad entre las actividades de su representada con las de una compañía exportadora de crudo.- Que, la comparación efectuada por el SRI no considera las diferencias existentes entre una empresa que presta servicios de exploración y explotación de hidrocarburos, y una empresa exportadora de crudo; diferencias consistentes en: ingresos brutos, modalidades de pago, utilidades, cláusulas contractuales, riesgos asumidos por cada compañía e inversiones realizadas cada una. Es decir, no existe comparabilidad alguna entre las transacciones de partes independientes (exportadores de crudo) con las transacciones realizadas por AGIP (servicios petroleros).- Que, reitera que AGIP fue en el 2008 y por algunos años la única empresa que prestó servicios para la exploración y explotación de hidrocarburos; por lo tanto no existe compañía alguna que pueda servir de referencia para poder aplicar el método de precio comparable no controlado.- **7.3.2.2) Posición de la administración tributaria.**- Los argumentos del SRI en relación a la glosa de precios de transferencia constan en el numeral 7.3.1.2 de este fallo.- Los argumentos que no han sido expresamente contestados por la administración tributaria, se consideran como negativa pura y simple, al tenor de lo dispuesto en el artículo 246 del Código Tributario.- **7.3.2.3) Pronunciamiento del Tribunal.**- **7.3.2.3.1)** Como quedó señalado en el numeral 7.3.1.3.1 de este fallo, dentro de la legislación nacional, la Ley de Régimen Tributario Interno (artículo 1 innumerado a continuación del artículo 15), establece con fines tributarios, el “régimen de precios de transferencia” que tiene como propósito, regular las transacciones que se realizan las partes relacionadas, de manera que las contraprestaciones sean similares a las que se realizan partes no relacionadas, considerando para el efecto el principio de plena competencia (artículo 2 innumerado a continuación del artículo 15 de la Ley de Régimen Tributario Interno), que permite someter a

imposición el valor de las transacciones que difieren de las operaciones independientes en condiciones de libre mercado.- En este orden de ideas, tenemos que el artículo 3 innumerado a continuación del artículo 15 de la Ley de Régimen Tributario Interno dispone que "Las operaciones son comparables cuando no existen diferencias entre las características económicas relevantes de éstas, que afecten de manera significativa el precio o valor de la contraprestación o el margen de utilidad a que hacen referencia los métodos establecidos en esta sección, y en caso de existir diferencias, que su efecto pueda eliminarse mediante ajustes técnicos razonables" y agrega que "El Reglamento establecerá los métodos de aplicación del principio de plena competencia"; así las cosas, el reglamento respectivo desde el 2004- establece como "referencia técnica" para el régimen de precios de transferencia, las "Directrices en Materia de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias", aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) en 1995.- En este escenario tenemos que, el numeral primero del artículo 81 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno (RO-S 337 de 15-mayo-2008), dispone que: "Métodos para aplicar el principio de plena competencia.- Para la determinación del precio de las operaciones celebradas entre partes relacionadas podrá ser utilizado cualquiera de los siguientes métodos, de tal forma que refleje el principio de plena competencia, de conformidad con lo establecido en la Ley de Régimen Tributario Interno: 1. Método del Precio Comparable no Controlado.- Permite establecer el precio de plena competencia de los bienes o servicios transferidos en cada una de las operaciones entre partes relacionadas, con el precio facturado de los bienes o servicios transferidos en operaciones con o entre partes independientes en operaciones comparables" (El mismo texto para establecer el método del precio comparable no controlado constaba en el artículo 66.4 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario, RO-S 484 de 31-diciembre-2001). Por otra parte, el artículo 82 del citado reglamento, en su inciso primero, dispone que "(...) a fin de determinar el cumplimiento del principio de plena competencia en los precios de las operaciones celebradas entre partes relacionadas; el contribuyente para establecer el método de valoración más apropiado, partirá inicialmente de la utilización del método del precio comparable no controlado, para continuar con los métodos del precio de reventa y el de costo adicionado. Tomando a consideración el que mejor compatibilice con el giro del negocio, la estructura empresarial o comercial de la

empresa o entidad". Es decir, la normativa nacional aplicable establece un criterio de prelación, en donde, en primer lugar y preeminentemente, se debe aplicar el método del precio comparable no controlado.- Este método forma parte de los "métodos denominados tradicionales" "considerados como los métodos más directos para establecer las condiciones de mercado en las relaciones comerciales y financieras entre parte vinculadas" (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias - CIAT, Curso sobre Precios de Transferencia, Módulo I Aspectos teóricos, Lección 2: Métodos Tradicionales (S.I: CIAT, s.f.)). Para el caso en concreto que se refiere a la transferencia de un recurso no renovable de propiedad del estado como es el petróleo según manda la Constitución-, que prima facie involucra operaciones que tiene como parámetro precios internacionales públicos y oficiales, la aplicación del método del precio comparable no controlado encuentra su aplicabilidad, en cuanto "la dificultad de encontrar comparables adecuados para la aplicación de dicho método (léase: precio comparable no controlado) reduce su fiabilidad en la práctica a situaciones menos complejas, en las que existe un precio de referencia, cotizaciones oficiales u otros parangones similares" (Francisco Alfredo García Prats, Op.Cit., p. 47), en este contexto, el método del precio comparable no controlado aumenta su fiabilidad cuando existen precios o cotizaciones oficiales. Así mismo, la existencia de precios de referencia para los productos, "dada por cotizaciones oficiales o similares" (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias - CIAT, Op.Cit.) hace que en la práctica se destine el método del precio comparable no controlado, para operaciones que involucran recursos no renovables, ya que es posible "encontrar información en ciertos casos de los precios de los comparables adecuados, (...) por existir propiamente un mercado sobre las transacciones efectuadas" (Op.Cit.).- **7.3.2.3.2)** Ahora bien, según consta en el acta de determinación impugnada y no es motivo de discusión en este juicio, la administración tributaria señala que "Agip Oil Ecuador B. V. es subsidiaria de ENI Internacional B. V, quien es subsidiaria de ENI S.P.A. Todas las compañías citadas se consideran compañías relacionadas al pertenecer al Grupo italiano ENI y por consiguiente no existe independencia en las decisiones financieras, económicas, organizativas, operativas y administrativas", así también afirma que "Agip Oil Ecuador B. V. con domicilio en Holanda es compañía relacionada de Agip Oil Ecuador B.V. con domicilio en Ecuador, y para todos los efectos son compañías relacionadas en virtud de su vinculación matriz - sucursal respectivamente, motivo por el cual al ser una extensión extraterritorial se reconocen como un

solo ente jurídico denominado Agip Oil Ecuador B. V.”, luego sostiene que “En la estructura operativa analizada por la Administración Tributaria se evidenció que Agip Oil Ecuador B. V. negoció previamente los barriles de petróleo crudo, pendientes de entrega por EP Petroecuador, con ENI S.P.A.; la negociación configura a ENI S.P.A. como comprador e intermediario internacional de petróleo crudo, quien posteriormente vendió los barriles de petróleo crudo a un tercero, y éste último es quién ingresó al puerto de embarque a cargar el petróleo crudo pagado por EP Petroecuador. En este sentido, en esencia la Administración Tributaria ha probado la existencia de una estructura operativa que desencadena en una exportación a través de un intermediario que no es el destinatario del bien”, también afirma que “La Administración Tributaria una vez que identificó la operación realizada entre Agip Oil Ecuador B.V. y ENI S.P.A. procedió a verificar si ésta cumplió con los principios de plena competencia, de conformidad con la normativa ecuatoriana, y observó diferencias del precio de transferencia con el precio WTI descontado Platt's”.- En este contexto, respecto al carácter de partes relacionadas puntualizado por el SRI, la compañía AGIP afirma en su demanda que “AGIP Ecuador y AGIP Holanda son compañías relacionadas con ENI Trading & Shipping S.P.A., cuestión que AGIP ya había mencionado en el Informe de Precios de Transferencia correspondiente al ejercicio fiscal 2008”, por lo tanto, no existe discrepancia sobre las partes relacionadas establecidas por el SRI en las operaciones que han sido examinadas.- **7.3.2.3.3)** Una vez identificadas la partes relacionadas, la compañía actora señala en esta demanda que “AGIP no exportó el crudo a parte relacionada alguna”. En este contexto, a fin de identificar cuáles eran términos contractuales que regían las relaciones con el estado ecuatoriano, en primer lugar se debe considerar el artículo 16 de la Ley de Hidrocarburos vigente para la fecha de contrato, en sus partes pertinentes disponía que: “Son contratos de prestación de servicios para la exploración y explotación de hidrocarburos, aquéllos en que personas jurídicas, previa y debidamente calificadas, nacionales o extranjeras, se obligan para con PETROECUADOR a realizar, con su propios recursos económicos, servicios de exploración y explotación hidrocarburífera en las áreas señaladas para el efecto invirtiendo los capitales y utilizando los equipos, la maquinaria y la tecnología necesarios para el cumplimiento de los servicios contratados.- (...) Estos reembolsos y pagos realizados por PETROECUADOR en dinero, de los ingresos brutos que produzcan los yacimientos que se encuentren en el área objeto del contrato. Si conviniere a los intereses del Estado, los reembolsos y pagos por servicios a la

contratista podrá ser realizado en especie o en forma mixta.- La contratista tendrá opción preferente de compra de la producción del área del contrato, a un precio que en ningún caso será inferior al precio de referencia definido en el artículo 71 no obstante, se adjudicará a la empresa que ofertare a un precio en mejores condiciones.- (...) El precio de hidrocarburos, para el caso de pago en especie o para la opción preferente de compra, se fijará de acuerdo con el último precio promedio mensual de ventas externas de hidrocarburos de calidad equivalente, realizadas por PETROECUADOR.- (...)” (lo resaltado fuera de texto).- En este orden de cosas, de conformidad con el “contrato de prestación de servicios” suscrito entre AGIP y el Estado, según se afirma en el acta de determinación, la compañía “Agip Oil Ecuador B.V. como operadora del Contrato de Prestación de Servicios para la Exploración y Explotación de Hidrocarburos en el Bloque 10 de la Región Amazónica se encuentra en la fase de producción a partir del 7 de julio de 1999 y por consiguiente tiene derecho al reembolso de sus inversiones, costos y gastos, y al pago por la tasa de servicios de conformidad con lo estipulado en el contrato” (foja 108), por lo que, “En el 2008, el reembolso de la inversión, costos y gastos, y el pago de la tasa de servicio se realizó en especie (barriles de petróleo crudo), para ello se efectuaron liquidaciones mensuales provisionales hasta que se cuente con cifras definitivas de las Auditorías practicadas por la Dirección Nacional de Hidrocarburos para el período enero a diciembre del 2008” (foja 108); por lo tanto, para el ejercicio fiscal 2008, el estado ecuatoriano en virtud de lo dispuesto en la Ley de Hidrocarburos así como el contrato de prestación de servicios suscrito con AGIP, pagó la tasa de servicio en especie, esto es mediante barriles de petróleo crudo.- 7.3.2.3.4) En este orden de cosas, una vez que como contraprestación se reciben barriles de petróleo crudo, según consta en el “informe de precios de transferencia” por el ejercicio comprendido entre enero 1 y diciembre de 2008, cuando, dentro del análisis funcional, al informar sobre las “funciones realizadas por la compañía local” se afirma que, en virtud del: “(...) Contrato de prestación de servicios con Petroecuador establece que por los servicios y los costos incurridos, Petroecuador cancela una tasa de servicios y reembolsa los costos y gastos además de las inversiones. Esta devolución se la realiza en petróleo crudo, el cual es entregado por Petroecuador a Agip Oil Ecuador (Casa Matriz) la cual a su vez entrega a una comercializadora de crudo del grupo ENI” (foja 760), es decir, se establece con claridad que la compañía actora, para el año 2008, una vez que recibía el petróleo crudo por parte de

Petroecuador en los términos previstos en el contrato-, se entregaba el mismo a Agip Oil Ecuador (Casa Matriz), quien por su parte, entregaba a una comercializadora de crudo del grupo ENI. Sobre este particular, consta en el acto de determinación la siguiente conclusión de la administración tributaria: “En concordancia, la Cláusula 12.11.2 del contrato de prestación establece que la propiedad y el riesgo del petróleo crudo pasarán de CEPE (actualmente EP Petroecuador) a la Contratista cuando, en el terminal principal de exportación, dicho petróleo cruza la conexión entre la manguera de la tubería de CEPE y el múltiple de entrada (manifold) del buque transportador” (foja 111), y luego puntualiza que “En síntesis, el proceso de embarque de petróleo crudo es el punto en el cual EP Petroecuador entrega en especie (barriles de petróleo crudo) el valor pendiente de pago a Agip Oil Ecuador B.V., a pesar de que documentalmente EP Petroecuador figura como "consignor", en la realidad Agip Oil Ecuador B.V., propietario del petróleo crudo, negocia previamente los barriles de petróleo crudo con ENI S.P.A. y es ENI Trading & Shipping S.P.A., quien se encarga de programar el transporte marítimo como se ha evidenciado en el texto descrito; la negociación se realiza de tal forma que finalmente el comprador del petróleo crudo es ENI S.P.A. que posteriormente entrega a Trafigura Beheer B.V., que es quien ingresa al puerto de embarque (Puerto Balao) a cargar el petróleo crudo” (lo resaltado fuera de texto); esto es, si bien bajo la modalidad contractual la propiedad y riesgo del crudo fue de Petroecuador, las exportaciones de crudo fueron a partes relacionadas indicadas expresamente por la parte actora. Esta afirmación, como se analiza a continuación, no ha sido desvirtuada por la parte actora.- **7.3.2.3.5)** Al respecto, si bien la compañía actora señala que AGIP no exportó ni un solo barril de crudo (foja 16 vuelta), en la misma demanda, señala que no tiene la estructura organizacional para efectuar actividades de compra venta de petróleo, por lo que trasladó el “riesgo derivado de estas actividades (posibles pérdidas y/o beneficios) de la monetarización” (foja 17) del petróleo crudo a empresas del grupo relacionadas- que tiene especializada en esa actividad.- Así también, si bien la perito Cerda señala en su informe que “(...) de la revisión efectuada de los documentos de exportación se evidencia que Petroecuador es el embarcador y consignatario del petróleo crudo” (foja 1030) la misma perito confirma que este petróleo crudo fue exportado a “AGIP casa matriz”, y también, la perito informa que, de la revisión del conocimiento de embarque “(...) emitido por Petroecuador en el cual el consignatario es AGIP ECUADOR B.V (AGIP Casa Matriz Strawinskylann 1641 0077 (...))” (foja 1030). Es decir, se confirma lo determinado por el

SRI en el acto impugnado, en el sentido de que si bien Petroecuador realiza la exportación de crudo -con el que pago los servicios a AGIP-, la operación de comercio exterior es realizada a un sujeto parte relacionada- definido exclusivamente por la compañía AGIP, así tenemos que en el acta impugnada constan las siguientes relaciones que tampoco han sido desvirtuadas por la actora (fojas 109 vuelta y 110), a saber: - Agip Oil Ecuador B.V., una vez que ha definido el estimado de levantes de crudo, presenta a EP Petroecuador una comunicación para que acepte la estimación; - Una vez fijada la disponibilidad mensual de entrega de crudo, dicha información es comunicada a casa matriz para que se emita una solicitud de ventana en relación al volumen de barriles a ser recibidos de acuerdo con el programa de embarques; - La solicitud de embarques es remitida por Casa Matriz, mediante una carta de Agip Oil Ecuador B.V. presentada a EP Petroecuador; - Quien define los volúmenes de embarque y el tiempo de las ventanas de carga es ENI Trading & Shipping S.P.A. en nombre de ENI S.P.A., información que es sometida a la aprobación de EP Petroecuador para la coordinación y programación de embarques; - La compañía ENI Trading & Shipping S.P.A. reenvía la información a Agip Oil Ecuador B.V., quien finalmente mediante una carta dirigida al Gerente de Comercio Internacional de EP Petroecuador las instrucciones de embarque.- 7.3.2.3.6) Así las cosas, según se estableció en el numeral 7.3.2.3.1 que antecede, en base al método del precio comparable no controlado, se establece el precio de plena competencia de los bienes entre relacionadas, con el precio facturado de los bienes transferidos en operaciones entre partes independientes en operaciones comparables: es decir, se busca establecer el "precio que se hubiera pactado entre partes independientes en transacciones comparables" (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias - CIAT, Op.Cit.). En este mismo contexto, el numeral 2.6 de las "Directrices en Materia de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias" de la OCDE de 1995, como referencia técnica para el Ecuador, señala que, "el método del precio libre comparable consiste en comparar el precio facturado por activos o servicios transmitidos en una operación vinculada, con el precio facturado por activos o servicios transmitidos en una operación no vinculada en circunstancias comparables" (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico OCDE, Directrices Aplicables en Materia de Precios de transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias 1995 (Madrid. Instituto de Estudios Fiscales, 2002). § 2.6.). En este orden de ideas, para el caso que nos ocupa. y así consta en el acta de determinación

impugnada, con el ajuste de precios de transferencia efectuado se compara el precio por activos (petróleo) en una operación vinculada (entre AGIP y sus relacionadas), con el precio facturado por activos (petróleo) en una operación no vinculada en circunstancias comparables; por lo que, se establece la procedencia de la aplicación del método. Así mismo si bien el argumento de la actora se circunscribe en que no fue exportadora de crudo, la compañía no ha desvirtuado la conclusión a la que la autoridad fiscal sobre la exportación de crudo por instrucciones de AGIP- a un importador designado por AGIP.- En consecuencia se rechaza el argumento de la compañía actora y se confirma el acto impugnado en este punto.- **7.3.3) EL PRECIO DE REFERENCIA INTERNACIONAL A LA FECHA DE EMBARQUE, NO SE UTILIZA EN OPERACIONES ENTRE PARTES INDEPENDIENTES.- 7.3.3.1) Posición de la parte actora.-** Que, según el artículo 85 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Régimen Tributario Interno, publicado en mayo de 2008, que según la actor vigente recién a partir del ejercicio 2009, determina que en el método CUP debe ser aplicado en caso de que un contribuyente ecuatoriano exporte recursos naturales no renovables en las que intervenga un intermediario internacional que no sea el destinatario efectivo de la mercadería; caso en el cual debe tomarse en consideración el valor de la cotización del bien en el mercado transparente del día de la carga de la mercadería.- Que, en el mercado real de comercialización de petróleo crudo, los intervinientes determinan el precio de transferencia del precio del crudo a base de la cotización de los denominados crudos marcadores: en Europa los países se guían por el BRENT; en Estados Unidos es el West Texas Intermediate (WTI) que es crudo de Texas y de Oklahoma, y es el de referencia para los crudos de América; en el Lejano Oriente es el crudo OMAN; Asia utiliza como referencia el DUBAI; y, la OPEP tiene una canasta de crudos compuesta por 7 variedades de petróleo.- Que, para el cálculo del precio de mercado del crudo Oriente (que es el crudo del Bloque 10) se considera el precio marcador WTI al cual se le aplica un castigo debido a la calidad del petróleo del país como consecuencia de la mezcla de crudos livianos y pesados durante su transportación. La fecha base para considerar el WTI y el descuento corresponde a diferentes modalidades; y agrega:

1. Se establece el WTI considerando las siguientes opciones: WTI promedio del mes corriente de la fecha de embarque; WTI promedio de los últimos cinco días del mes anterior al de la fecha de embarque; WTI promedio de los últimos cinco días del mes corriente al de la fecha de embarque; WTI promedio de los primeros cinco días del mes corriente de la fecha de

embarque; WTI promedio de los últimos días desde el día quince del mes anterior al de la fecha de embarque; y, WTI promedio hasta el día quince del mes corriente de la fecha de embarque.- 2. Se establece el descuento por diferencia en la calidad del crudo considerando el promedio de acuerdo a las siguientes opciones: Promedio del mes corriente de la fecha de embarque; Promedio de los últimos cinco días del mes anterior al de la fecha de embarque; Promedio de los últimos cinco días del mes corriente al de la fecha de embarque; Promedio de los primeros cinco días del mes corriente de la fecha de embarque; Promedio de los últimos días desde el día quince del mes anterior al de la fecha de embarque; y, Promedio hasta el día quince del mes corriente de la fecha de embarque.- Que, consecuentemente, el precio pactado entre terceros independientes se determina considerando los diferentes precios de venta por la diferencia entre el WTI determinado en cada opción detallada (número 1) menos el descuento de las seis opciones detalladas (número 2), obteniéndose un resultado de 36 posibles precios de venta de plena competencia de los cuales se puede obtener un rango intercuartil de plena competencia, pactados entre partes independientes.- Que, esto evidencia que, entre partes independientes, no se utiliza el precio que el crudo tiene en mercados internacionales el día del embarque.- Que, únicamente para efectos informativos, detalla el resultado de comparar el precio de venta real pactado por AGIP Ecuador y su Casa Matriz respecto al rango intercuartil de plena competencia considerando las modalidades reales que adoptan terceros independientes.- Luego agrega que, considerando el Cuartil Inferior: La compañía relacionada del exterior ENI Trading & Shipping S.P.A. absorbió una pérdida neta de US\$41,467,886.24 correspondiente a la valoración de la transferencia del petróleo crudo recibido de AGIP, determinada en base al cuartil inferior del Precio de Plena Competencia determinado en base al WTI menos el Descuento Platts y Argus a la fecha de negociación; y, considerando la Mediana PPC: La compañía relacionada del exterior ENI Trading & Shipping S.P.A. absorbió una pérdida neta de US\$23,760,770.64 correspondiente a la valoración de la transferencia del petróleo crudo recibido de AGIP determinada en base a la mediana del Precio de Plena Competencia determinado en base al WTI menos el Descuento Platts y Argus a la fecha de negociación.- Que, si se considera el ajuste de precios de transferencia determinado por la administración fiscal (considerando sólo los ajustes correspondientes a mayores ingresos) la valoración de la transferencia del petróleo crudo recibido de AGIP determinada en base al WTI menos el Descuento Platts a la fecha de embarque asciende a \$

407.930.218,04 USD.- Que, aplicando un procedimiento correcto de precios de transferencia - en caso que fuese procedente - el valor de los ingresos reales declarados por AGIP en el 2008 es superior a las supuestas ventas determinadas en base al precio de plena competencia considerando la fecha de negociación y considerando inclusive la fecha de embarque, procedimiento que no corresponde a la realidad del mercado petrolero.- Que, el valor de las ventas que determina la administración tributaria de \$ 407.930.218,04 USD considerando únicamente las diferencias que constituyen mayores ingresos y desconociendo las pérdidas de mercado, es superior a las ventas de plena competencia, lo cual contraría el objetivo básico y primordial de la normativa de precios de transferencia que es determinar las utilidades que se podrían generar si las transacciones efectuadas entre relacionadas se hubieran efectuado entre partes independientes; consecuentemente, es inaceptable el ajuste determinado por la administración tributaria.- **7.3.3.2) Posición de la administración tributaria.**- Los argumentos del SRI en relación a la glosa de precios de transferencia constan en el numeral 7.3.1.2 de este fallo.- Los argumentos que no han sido expresamente contestados por la administración tributaria, se consideran como negativa pura y simple, al tenor de lo dispuesto en el artículo 246 del Código Tributario.- **7.3.3.3) Pronunciamiento del Tribunal.**- **7.3.3.3.1)** Respecto a lo afirmando por la compañía AGIP en su demanda, cabe hacer una precisión, en el sentido que, la actora señala que el artículo 85 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno -publicado en mayo de 2008- establece el método CUP, sin embargo, el artículo en cuestión no se refiere al método del precio comparable no controlado -CUP (como se afirma), sino que se refiere a que la "Referencia Técnica en Materia de Precios de Transferencia" en la legislación nacional, son las "Directrices en Materia de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias" de la OCDE de 1995; así lo expuesto se establece que, el planteamiento se relaciona con el artículo 81 numeral 1 del citado reglamento que norma el "Método del Precio Comparable no Controlado".- **7.3.3.3.2)** Ahora bien, respecto al argumento que se analiza, este Tribunal destaca que el planteamiento de la compañía AGIP consiste en que, lejos de observar el precio WTI reducido utilizado por el SRI en el ajuste de precios de transferencia-, la actora objeta u observa la disposición contenida en el artículo 81 (85 según AGIP) del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno respecto al "valor de la cotización del bien en el mercado transparente del día de la carga de la mercadería", y la actora sostiene

en particular que, a su criterio, “entre partes independientes, no se utiliza el precio que el crudo tiene en mercados internacionales el día del embarque” (lo resaltado fuera de texto) (foja 19 vuelta).- En este orden de cosas, este Tribunal destaca que la perito Cerda cuando responden a la pregunta de la parte actora, respecto a “indicar si el precio referencial internacional del WTI descontado es comúnmente utilizado dentro de la industria hidrocarburífera” (foja 981), responde que “el precio internacional WTI descontado como referencia común dentro de la industria hidrocarburífera, debemos indicar que efectivamente, en el mercado de libre competencia, la negociación de petróleo ecuatoriano al ser parte de América, toma como referencia el WTI menos el descuento correspondiente” y agrega que “al crudo marcador WTI por lo general se le resta un castigo debido a la baja calidad del petróleo del país como consecuencia de la mezcla de crudo y pesados durante su transportación” (foja 1031); en este contexto, la perito Cerda y la perito Gallardo (foja 1156 vuelta) concuerdan en que el WTI descontado es utilizado para establecer precios de referencia internacionales en la industria hidrocarburífera, aplicándose para países de América el marcador WTI, entre otros marcadores (v.g. Brent, Oman, Dubai o Opep) que tiene su aplicación en otros territorios.- **7.3.3.3.3)** Así las cosas, el artículo 81 numeral 1 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, observado por AGIP y aplicable en este caso para cuando se realizó la determinación, según se analiza en el numeral 7.3.4.3 de esta Sentencia, manda que: “Métodos para aplicar el principio de plena competencia.- Para la determinación del precio de las operaciones celebradas entre partes relacionadas podrá ser utilizado cualquiera de los siguientes métodos, de tal forma que refleje el principio de plena competencia, de conformidad con lo establecido en la Ley de Régimen Tributario Interno: 1. Método del Precio Comparable no Controlado.- Permite establecer el precio de plena competencia de los bienes o servicios transferidos en cada una de las operaciones entre partes relacionadas, con el precio facturado de los bienes o servicios transferidos en operaciones con o entre partes independientes en operaciones comparables.- Sin perjuicio de lo establecido en el párrafo precedente, para efectos de determinar la renta de fuente ecuatoriana cuando se trate de operaciones de importación y exportación a partes relacionadas se considerará, según el caso, como mejor tratamiento una de las siguientes opciones: a) Operaciones de Importación y Exportación.- En los casos que tengan por objeto operaciones de importación y exportación respecto de las cuales pueda establecerse el precio internacional de público y notorio

conocimiento en mercados transparentes, bolsas de comercio o similares deberán utilizarse dichos precios a los fines de la determinación de la renta neta de fuente ecuatoriana, salvo prueba en contrario.- b) Operaciones de Importación y Exportación realizadas a través de intermediarios.- Sin perjuicio de lo establecido en los párrafos precedentes cuando se trate de exportaciones e importaciones realizadas con partes relacionadas que tengan por objeto cualquier producto primario agropecuario, recursos naturales no renovables y en general bienes con cotización conocida en mercados transparentes, en las que intervenga un intermediario internacional que no sea el destinatario efectivo de la mercadería, se considerará como mejor método a fin de determinar la renta de fuente ecuatoriana de la exportación, el de precio comparable no controlado, considerándose como tal a efectos de este artículo el valor de la cotización del bien en el mercado transparente del día de la carga de la mercadería, cualquiera sea el medio de transporte, sin considerar el precio pactado con el intermediario internacional.- No obstante lo indicado en el párrafo anterior, si el precio de cotización vigente a la fecha mencionada en el mercado transparente fuese inferior al precio convenido con el intermediario internacional, se tomará este último a efectos de valorar la operación.- Esta opción no será de aplicación si el contribuyente demuestra que el intermediario internacional reúne conjuntamente los siguientes requisitos: (I) Tener real presencia en el territorio de residencia, contar allí con un establecimiento comercial donde sus negocios sean administrados y cumplir con los requisitos legales de constitución e inscripción y de presentación de estados contables. Los activos, riesgos y funciones asumidos por el intermediario internacional deben resultar acordes a los volúmenes de operaciones negociados.- (II) Su actividad principal no debe consistir en rentas pasivas ni la intermediación en la comercialización de bienes desde o hacia el Ecuador, o con otros miembros del grupo económicamente vinculados y. (III) Sus operaciones de comercio internacional con otros integrantes del mismo grupo no podrán superar el 20% del total anual de las operaciones concertadas por la intermediaria extranjera.- También podrá aplicarse la presente opción a otras operaciones de bienes cuando la naturaleza y característica de las operaciones así lo justifiquen.- No obstante la extensión de la presente opción a otras operaciones internacionales, solo resultará procedente cuando la Administración Tributaria hubiere comprobado de forma fehaciente que las operaciones entre partes relacionadas se realizaron a través de un intermediario internacional que no siendo el destinatario final de la mercadería,

no reúne los requisitos enumerados anteriormente" (lo resaltado fuera de texto).- 7.3.3.3.4) En este orden de cosas, la administración tributaria al seleccionar el método de plena competente y el precio referencial de petróleo crudo comparable, razona que el artículo 81 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, establece los métodos para la aplicación del principio de plena competencia en la determinación del precio de las operaciones celebradas entre partes relacionadas, para lo cual agrega que se conformidad el artículo 82 ibídem, para establecer el método de valoración más apropiado, se parte del método del precio comparable no controlado, que es el primer método, respecto del cual evalúa su aplicación en el caso (foja 112 vuelta). Así las cosas, el SRI agrega que el numeral 1 del artículo 81 del reglamento, detalla dos tipos de transacciones contempladas dentro del método del precio comparable no controlado, las primeras son operaciones de importación y exportación, y las segundas son operaciones de importación y exportación realizadas a través de un intermediario. Ahora bien, en su análisis puntual manifiesta que "El esquema de pago por la prestación de servicios de exploración y explotación de petróleo crudo a Agip Oil Ecuador B.V. responde a una estructura de exportación realizada a través de un intermediario, motivo por el cual ante las circunstancias expuestas, las transacciones realizadas por Agip Oil Ecuador B.V. se encasillan en el segundo tipo de operaciones, por la comercialización con recursos no renovables que se cotizan en mercados transparentes (como es el caso del petróleo) y la intervención de un intermediario internacional (como es el caso de ENI S.P.A) que no es el destinatario efectivo de la mercadería" (lo resaltado fuera de texto).- En este contexto, la administración tributaria sostiene que, para efectos del numeral 1 del artículo 81 del reglamento considera que el valor de cotización es el valor del bien en el mercado transparente del día de la carga de la mercadería, esto es la fecha de embarque del petróleo crudo, cualquiera que sea el medio de transporte, sin considerar el precio pactado con el intermediario. En base a lo expuesto, el SRI afirma que "La Administración Tributaria ha seleccionado como precio referencial del petróleo crudo comparable al WT1 descontado, y con este referencial se ha procedido a aplicar el Método Comparable No Controlado" (foja 113), considerando para el efecto: las fechas de embarque; la valoración del petróleo crudo según el contribuyente; y, la valoración del petróleo crudo según la administración tributaria, para lo cual considera "como precio referencia del petróleo del mercado internacional el WTI, el cual fue ajustado a través del descuento Platt's a la fecha de embarque" (foja 113). Es decir,

la administración consideró como valor de la cotización del bien en el mercado transparente del día de la carga de la mercadería, el precio WTI con un descuento (Platt's) a la fecha de embarque.- 7.3.3.3.5) En este contexto, respecto al crudo marcador WTI, la compañía actora explica que, la fecha base para considerar el WTI y el descuento corresponde a diferentes modalidades, de opciones y de descuento por calidad del crudo (fojas 19 y 19 vuelta), respecto de lo cual concluye que "Consecuentemente, el precio pactado entre terceros independientes se determina considerando los diferentes precios de venta por la diferencia entre el WTI determinado en cada opción detallada en el reciente número 1 menos el descuento de las seis opciones detalladas en el número 2, obteniéndose un resultado de 36 posibles precios de venta de plena competencia de los cuales se puede obtener un rango intercuartil de plena competencia, pactados entre partes independientes. Esto evidencia que, entre partes independientes, no se utiliza el precio que el crudo tiene en mercados internacionales el día del embarque". Es decir, la compañía AGIP al analizar el marcador WTI con descuento, lejos de objetar el precio considerado por el SRI, cuestiona que, a su criterio, no se utiliza el día de embarque para considerar el precio que el crudo tiene en mercados internacionales. En este orden de cosas, este Tribunal establece que la administración tributaria al tenor de lo dispuesto en el artículo 81 numeral 1 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, al utilizar el Método del Precio Comparable no Controlado para establecer el precio de plena competencia del bien transferido entre partes relacionadas (petróleo crudo - recursos naturales no renovables), que tiene cotización conocida en mercados transparentes, por consistir en operaciones de exportación realizadas a través de intermediarios, consideró efectivamente el valor de la cotización del bien en el mercado transparente del día de la carga de la mercadería, que es el valor que establece la normativa aplicable para el caso en cuestión, que regula el régimen de precios de transferencia.- Sobre este punto, en los informes periciales, constan las respuestas de las peritos, respecto al cuestionamiento de la compañía actora de que, sí, para las exportaciones de crudo, es una práctica internacional valorarlo en base al día en que se efectúa la carga (foja 981); al respecto la perito Gallardo informa que según el artículo 81 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, la administración tributaria consideró el "valor del bien en el mercado transparente del día de la carga de la mercadería" (foja 1158 vuelta); por su parte, la perito Cerda a diferencia de la perito Gallardo afirma señala como

precio los "concertados con anterioridad a la entrega" y agrega que "al utilizar la fecha de embarque se desvirtúa el normal funcionamiento de este mercados (...)"(foja 1038). En este contexto la diferencia de las peritos consiste en establecer la pertinencia el precio de "concertación" o el de "embarque"; al respecto este Tribunal descarta la apreciación de la perito Cerda puesto, la definición del precio de embarque, concertación, negociación, pago, etc. para el presente caso es irrelevante toda vez que, para el caso de la legislación ecuatoriana, el artículo 81 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno define expresamente "el valor de la cotización del bien en el mercado transparente del día de la carga de la mercadería", que es el precio que utilizó la autoridad tributaria en el caso en cuestión.- **7.3.3.3.6)** En consecuencia, por cuanto la administración tributaria en el acto de determinación aplicó los preceptos normativos a fin de establecer el valor de cotización del bien "del día del embarque de la carga" se rechaza argumento formulado por la compañía actor sobre este punto.- **7.3.4) EL AJUSTE DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA, NO PROCEDE DE PUNTUALES OPERACIONES.- 7.3.4.1) Posición de la parte actora.-** Que, en la página 42 del acta impugnada, consta un cuadro en donde se establecen los ajustes aplicados por el SRI en cada una de las operaciones de AGIP, al comparar la valoración del crudo efectuada según el contrato y avaladas por la DNH, y el valor del crudo en mercados internacionales (el WTI) el día de su embarque. De manera asombrosa, el SRI únicamente toma en consideración la diferencia de los resultados positivos y por ende no computa los resultados negativos, cuando el artículo innumerado agregado después del artículo 15 de la LRTI ordena claramente que el principio de plena competencia y los métodos para alcanzarlo sirven para determinar la utilidad que es de carácter anual; y al respecto cita la doctrina 128 de la Superintendencia de Compañías, que según el actor, es clara en definir el concepto de utilidad.- Luego formula dos ejemplos en donde, en un caso la autoridad tributaria tomó en consideración este ajuste en el acta impugnada cuando el precio del SRI fue superior, y no tomó en consideración este ajuste en el acta impugnada cuando el precio del SRI fue inferior.- Agrega que, en el caso del crudo transportado por el buque Visayas, el precio utilizado por el SRI fue mayor al precio utilizado por PETROECUADOR y AGIP, y por eso, se genera un mayor ingreso para AGIP de \$ 2.018.008,3 USD. Sin embargo, en el caso del crudo transportado por el buque Silverman, el precio utilizado por AGIP y PETROECUADOR fue superior al precio utilizado por el SRI, y por lo tanto, debería generarse un menor ingreso para

AGIP en \$ -4.135.883 USD. Sin embargo, al liquidar el ajuste, el SRI sólo tomó en consideración el incremento del ingreso de \$ 2.018.008,3 USD, y no el menor ingreso de \$ -4.135.883 USD, esto evidencia una injusta, ilegal e irracional actitud del SRI.- Que, si el SRI hubiese considerado los valores positivos y los valores negativos, hubiese debido reducir el ingreso de AGIP en \$ 6.348.462,19 USD y por tanto no hubiese existido impuesto exigido, sino que por el contrario, el SRI debería rembolsar a AGIP una parte del impuesto a la renta pagado.- Que, el principio de plena competencia tiene por objeto determinar la utilidad que se hubiere obtenido entre partes independientes, y le permite al SRI exigir impuestos sobre la parte de esa utilidad que exceda la declarada por el contribuyente. Así, lo legal y razonable era determinar la utilidad tomando en consideración los ajustes "positivos" y "negativos".- El SRI fundamenta tal actuación -considerar solo saldos positivos sin computarlos con los negativos- fundamentándose en el artículo 85.1 RALRTI, norma publicada mediante Registro Oficial Suplemento No. 337, recién el 15 de mayo de 2008, cuyo texto cita.- Que, al ser el impuesto a la renta un impuesto anual, la reforma al RALRTI de 15 de mayo de 2008, entraría en vigencia a partir del primero de enero de 2009 conforme el artículo 11 del Código Tributario, por lo que una vez más se evidencia la arbitrariedad de la Administración Tributaria en este caso.- Que, sin perjuicio de la vigencia temporal de esta norma, puede evidenciarse que su contenido es claramente ilegal, pues establece que la utilidad puede determinarse sólo en función a puntuales operaciones y no por todas ellas como dispone el artículo 15 LRTI.-

7.3.4.2) Posición de la administración tributaria.- Los argumentos del SRI en relación a la glosa de precios de transferencia constan en el numeral 7.3.1.2 de este fallo.- Los argumentos que no han sido expresamente contestados por la administración tributaria, se consideran como negativa pura y simple, al tenor de lo dispuesto en el artículo 246 del Código Tributario.-

7.3.4.3) Pronunciamiento del Tribunal.- 7.3.4.3.1) Sobre las alegaciones de AGIP sobre este punto, este Tribunal considera pertinente analizar dos cuestiones, la supuesta omisión de considerar saldos negativos a favor de la actora, y la vigencia de la norma que reglamenta el régimen de precios de transferencia.- Al igual que lo analizado en el numeral 7.3.3.3.1 de este fallo, existe un error en la formulación del argumento de la parte actora por cuanto plantea su argumento en relación al artículo 85.1 del Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno, cuando se la revisión material de dicha norma, este artículo 85, por una parte no tiene numerales, y por otra parte se refiere a la "Referencia Técnica en Materia de

Precios de Transferencia” en la legislación nacional, que son las “Directrices en Materia de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias” de la OCDE de 1995; como se indicó en líneas anteriores, el planteamiento se relaciona con el artículo 81 numeral 1 del citado reglamento que norma el “Método del Precio Comparable no Controlado”.- 7.3.4.3.2) Así las cosas, como se puntualizó en líneas anteriores, dentro de la legislación ecuatoriana en virtud del principio de plena competencia, la administración tributaria está facultada a someter a imposición, las utilidades que se hubieren obtenido en operaciones entre partes relacionadas cuando, las condiciones de tales operaciones difieren de las que se hubieren estipulado entre partes independientes (artículo tercero incorporado a continuación del artículo 15 de la Ley de Régimen Tributario); es decir, en la medida que las operaciones analizadas entre partes relacionadas, difieren de otras operaciones en iguales circunstancias entre partes no vinculadas, la consecuencia del régimen de precios de transferencia es determinar con finés tributarios las utilidades de las operaciones que difieren de las de mercado. Así pues, cuando se evidencian transacciones entre partes relacionadas fuera de las fuerzas de mercado “(...) el beneficio contable servirá como medida de la renta de la persona jurídica, cuando los precios allí computados sean los de mercado. Si no los son, los valores de las transacciones concretas se substituyen por los precios de mercado, para llegar a un beneficio, diverso al contable, que reflejará mejora la renta de la persona jurídica” (Luis Eduardo Schoueri, “Precios de Transferencia: Consideraciones Propedéuticas”, en Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional, y Heleno Taveira Torres, coordinadores (Buenos Aires: Editorial Ábaco de Rofolfo Depalma, 2005) 834); en este contexto, a diferencia del planteamiento de la compañía actora, los precios de transferencia utilizados en las operaciones observadas por el SRI, serán susceptibles de ajuste e imposición en el territorio nacional, en la medida que difieran de las operaciones de mercado, cuando con “finés tributarios” dichos precios erosionen la base imponible del impuesto.- 7.3.4.3.3) En este orden de cosas, de la revisión del acto de determinación impugnado (cuadro número 16 foja 113 vuelta), el SRI para efectos de determinar el “Cálculo de Ajuste de Precios de Transferencia”, dentro de los embarques efectuados, comparó el precio “PPP real mes anterior Valor USD” con el precio “WTI descontado”; al respecto, cuando el valor de “WTI descontado” es mayor al “PPP real mes anterior Valor USD”, la diferencia se multiplica por el número de barriles y se llega al valor determinado; es decir, la administración tributaria sólo ajustó el precio de

transferencia, cuando el valor de mercado (WTI descontado, según el SRI) fue superior al valor que consideró inicialmente AGIP para determinar su impuesto a la renta. Por su parte, el criterio de la compañía actora sobre este punto es que, la autoridad fiscal omite determinar los precios de transferencia cuando el valor de mercado (WTI descontado, según el SRI) es inferior al valor considerado por AGIP (PPP real mes anterior).- **7.3.4.3.4)** De lo expuesto, como quedó indicado, en virtud del principio de plena competencia se someten a imposición las ganancias de un contribuyente cuando sus operaciones entre partes relacionadas difieren de las operaciones que en circunstancias similares fueron realizadas por partes independientes, en donde la parte que difiere de las condiciones de mercado, se somete a imposición. Así las cosas, cuando el precio acordado entre las partes relacionadas está dentro de los parámetros del precio de mercado no cabe el ajuste de precios de transferencia, que como se ha señalado en líneas anteriores, busca establecer con fines impositivos “precio que se hubiera pactado entre partes independientes en transacciones comparables” ” (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias - CIAT, Op.Cit.). Por lo tanto, la pretensión de la parte actor sobre este punto deviene en improcedente.- **7.3.4.3.5)** Ahora bien, respecto a la vigencia del Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno publicado en el suplemento del Registro Oficial número 337 de 15 de mayo de 2008, de conformidad con lo dispuesto en el inciso primero del artículo 11 del Código Tributario, dicha norma rige en el territorio nacional desde el día siguiente al de su publicación en el Registro Oficial, y estuvo vigente para cuando la administración tributaria practicó su determinación. Es de notar que el método aplicable por la administración tributaria en la determinación (léase: Método del Precio Comparable no Controlado - CUP) consta en la legislación nacional como método para verificar el principio de plena competencia entre partes relacionadas desde el 31 de diciembre de 2001 (Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario, RO-S 484).- En este contexto, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 4 del Código Tributario, en virtud de la “reserva de ley” prevista en materia tributaria, sólo las leyes tributarias determinan el objeto imponible, los sujetos activo y pasivo, la cuantía del tributo o la forma de establecerla; por lo tanto la norma contenida en el artículo 81 (85 según AGIP) del Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno, al ser una norma infra legal en donde la forma de establecer o determinar el tributo esta “reservado” a la Ley, y por cuanto tanto las normas de la Ley de Régimen Tributario Interno y de su Reglamento, para el ejercicio fiscal 2008 establecen

la normativa aplicable al régimen de precios de transferencia, este Tribunal no advierte la arbitrariedad alegada por la compañía actora.- **7.3.4.3.6)** Es importante observar una aparente contradicción de la compañía actora en su demanda, puesto que por una parte establece que el artículo 81 del Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno publicado en el suplemento del Registro Oficial número 337 de 15 de mayo de 2008 (85 según AGIP) está vigente desde el 1 de enero de 2009 según AGIP-, sin embargo, cuando alega en derecho respecto “ingreso bruto” para efectos de la liquidación y pago del impuesto a la renta (foja 1261) del ejercicio fiscal 2008, la compañía actora señala que se considere el artículo 222 del citado reglamento.- **7.3.4.3.7)** En consecuencia se rechazan los argumentos formulados por la compañía actora en este punto, y se confirma el acto impugnado.- **7.3.5) DOBLE IMPOSICIÓN DE ENI TRADING & SHIPPING S.P.A.- 7.3.5.1) Posición de la parte actora.**- Que, como demostrará en la etapa probatoria, ENI Trading & Shipping, entidad autónoma con residencia fiscal en Holanda, es una empresa real que asume funciones y riesgos como un ente jurídico separado y autónomo; tan cierto es ello que esa compañía dentro de su declaración de impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2008, declaró la utilidad derivada de la reventa de crudo a terceros en el mercado internacional, dentro de la cual un porcentaje proviene de la reventa del crudo proveniente de Ecuador, recibido de PETROECUADOR. Además, el hecho que sean compañías vinculadas, no significa que sus actividades estén destinadas a la evasión fiscal.- Que, el hecho que AGIP Holanda haya involucrado a ENI Trading & Shipping, responde únicamente a la necesidad de vender el crudo en el mercado extranjero y aprovechar la experticia de la compañía en dicho ámbito.- Que, como lo mencionó en esta demanda, la compañía ENI Trading & Shipping es un trader internacional cuya actividad principal consiste en comercialización internacional de hidrocarburos.- Que, por lo tanto, en base al principio de prohibición de doble imposición, mal hace el SRI en pretender cobrar impuestos por utilidades que no se habrían generado en el Ecuador, sino que habrían sido producto de un pago en especie que Casa Matriz debe recuperar por todos los gastos, costos e inversiones incurridas en el cumplimiento de su contrato con el Estado ecuatoriano. En ningún momento se ha generado una diferencia por precios de transferencia, y lo establecido en el acta impugnada es producto de una comparación errada, de un desatinado análisis subjetivo y de un método no aplicable por el tipo de contrato celebrado entre AGIP y PETROECUADOR.- **7.3.5.2) Posición de la**

administración tributaria.- Los argumentos del SRI en relación a la glosa de precios de transferencia constan en el numeral 7.3.1.2 de este fallo.- Los argumentos que no han sido expresamente contestados por la administración tributaria, se consideran como negativa pura y simple, al tenor de lo dispuesto en el artículo 246 del Código Tributario.- **7.3.5.3)**

Pronunciamiento del Tribunal.- **7.3.5.3.1)** Según consta en acto impugnado y no es motivo de controversia en este juicio (foja 95), la compañía AGIP es una compañía extranjera, que durante el ejercicio fiscal 2008 según su RUC tuvo una actividad económica en el territorio ecuatoriano del cual obtuvo ingresos gravados con impuesto a la renta, por lo que constituyó sujeto pasivo de este tributo, en los términos previstos en el artículo 4 de la Ley de Régimen Tributario Interno.- En este orden de ideas, según ha quedado señalado en el presente fallo, los artículos innumerados agregados a continuación del artículo 15 de la Ley de Régimen Tributario Interno, vigentes para el ejercicio fiscal 2008, establecen el régimen de precios de transferencia en virtud del cual se establece con fines tributarios la regulación de las transacciones entre partes relacionadas, a el propósito de que las contraprestaciones entre ellas sean similares a las que realizan las partes independientes. Así las cosas, la compañía AGIP durante el ejercicio fiscal 2008, al ser sujeto pasivo de impuesto a la renta, y por cuanto realizó operaciones con partes relacionadas como expresamente consta en el acto impugnado y se afirma en la demanda presentada-, sus operaciones estaban sujetas el régimen de precios de transferencia vigente.- **7.3.5.3.2)** Por su parte, el artículo 67 del Código Tributario establece que la administración tributaria central goza de facultades establecidas en la ley para el cumplimiento de su gestión en materia tributaria dentro del territorio nacional-, y entre otras facultades, la autoridad tributaria tiene la facultad determinadora que consiste en un acto o conjunto de actos reglados realizados, tendientes a establecer, en cada caso particular, la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo, en donde esta facultad comprende la verificación, complementación o enmienda de las declaraciones de los contribuyentes o responsables; la composición del tributo correspondiente, cuando se advierta la existencia de hechos imponibles, y la adopción de la medidas legales que se estime convenientes para esa determinación (según el artículo 68 del Código Tributario). Por lo tanto, el SRI como autoridad competente está facultada a determinar las obligaciones tributarias de los contribuyentes, en los términos previstos en la normativa aplicable, competencia que incluye la verificación y aplicación del régimen de precios de

transferencia.- **7.3.5.3.3)** Según consta en el acto impugnado (foja 114), el SRI efectuó un ajuste de precios de transferencia de la compañía AGIP por el ejercicio fiscal 2008, ajuste que lo efectuó en ejercicio de su facultad determinadora. En este orden de cosas, en virtud del principio de territorialidad, todas las operaciones económicas entre partes relacionadas y no relacionadas que tengan las compañías ENI Trading & Shipping y/o AGIP casa matriz, escapa a la competencia del SRI, siendo únicamente competencia de la autoridad fiscal nacional el control de las obligaciones tributarias de AGIP OIL ECUADOR B.V., por lo que, la incidencia de los ajustes primarios en materia de precios de transferencia efectuados por la autoridad tributaria ecuatoriana, fueron competencia en sede administrativa y corresponde a este Tribunal pronunciarse exclusivamente en relación con la parte actora en esta demanda.- En consecuencia no cabe a este Tribunal conocer sobre obligaciones tributarias de sujetos de derecho que no están sometidos a imposición según las normas ecuatorianas aplicables.- En consecuencia se rechaza el argumento formulado por la actora en este punto, y se confirma el acto impugnado **7.3.6) EL SRI CONSIDERA QUE AGIP ACTUÓ, SIMULADAMENTE, JUNTO CON EL ESTADO EN PERJUICIO DEL MISMO ESTADO.- 7.3.6.1) Posición de la parte actora.-** Que, el SRI menciona en el acta impugnada que en la estructura operativa establecida por AGIP, intervienen dos entidades del Estado: PETROECUADOR (al haber entregado el crudo como forma de pago y exportado el mismo) y la DNH (al haber comprobado la valoración mensual del crudo). En otras palabras, el SRI entre líneas menciona que AGIP se ha valido de dos entidades del Estado, para simular una exportación de crudo a través de un intermediario. Que, la autoridad tributaria dentro de las conclusiones del acto impugnado (página 43) menciona que la "estructura operativa analizada" o también denominada "la negociación", "desencadena en una exportación a través de un intermediario que no es el destinatario del bien". En otras palabras, el SRI insinúa o advierte que en la operación realizada por AGIP Ecuador y AGIP Casa Matriz, participaron dos entidades del Estado: PETROECUADOR (quien pagó en barriles de crudo) y la DNH (quien comprobó la valoración mensual del crudo).- Que, es inconcebible que el SRI insinúe que AGIP se ha valido de esas dos entidades estatales para tomar ventaja de un pago en especie y obtener una utilidad adicional no reportada en su declaración.- Que, el contrato de prestación de servicios para la exploración y explotación suscrito con CEPE (actual PETROECUADOR), es claro en indicar específicamente en la cláusula 4.3.34, que cita, que el valor del pago en

especie se calculará de acuerdo a precio ponderado mensual calendario, y agrega que la cláusula hace referencia a la práctica petrolera internacional como fuente adicional del contrato. Luego cita el artículo 16 de la Ley de Hidrocarburos y puntualiza que inconcuso que en ningún momento ha existido una operación o estructura operativa realizada por AGIP para no declarar o pagar impuestos por una utilidad que se habría producido en el exterior, menos aún con la intervención de dos entidades del Estado especialistas en temas petroleros.- Que, el pago en especie recibido por AGIP es una práctica generalmente aceptada dentro del mundo hidrocarburífero, en el cual los precios de los barriles de crudo -dados en concepto de pago a las empresas contratistas- se fijan de acuerdo al último precio promedio mensual.- Que, finalmente en este punto, no debe dejarse de considerar que al ser AGIP contratista del Estado ecuatoriano estamos ante un contrato administrativo respecto al que se pueden establecer algunos elementos y principios que se derivan de esa relación jurídica además de la validez del pago en especie que el propio Estado ecuatoriano reconoce.- **7.3.6.2) Posición de la administración tributaria.**- Los argumentos del SRI en relación a la glosa de precios de transferencia constan en el numeral 7.3.1.2 de este fallo.- Los argumentos que no han sido expresamente contestados por la administración tributaria, se consideran como negativa pura y simple, al tenor de lo dispuesto en el artículo 246 del Código Tributario.- **7.3.6.3) Pronunciamiento del Tribunal.**- **7.3.6.3.1)** Sobre este punto, la compañía AGIP puntualiza que “el SRI entre líneas menciona que AGIP se ha valido de dos entidades del Estado, para simular una exportación de crudo a través de un intermediario”, al respecto, es preciso indicar que lo mencionado lejos de constituir una argumento tendiente a desvirtuar el contenido del acto impugnado en los términos previstos en el artículo 258 del Código Tributario, constituye una opinión efectuada por la compañía actora, misma que para ser considerada en este juicio debe ser probada. Así mismo, la contribuyente señala que “Es inconcebible que el SRI insinúe que AGIP se ha valido de esas dos entidades estatales para tomar ventaja de un pago en especie y obtener una utilidad adicional no reportada en su declaración”, es decir la compañía establece otro juicio de valor sobre una supuesta insinuación del SRI en el acto impugnado, afirmación que de igual manera para ser considerada en este juicio debe ser probada. Sin embargo de lo afirmado, no obra del proceso el respaldo documental que confirme la supuesta “simulación” o “insinuación” argumentada por AGIP, de la cual fue partícipe la administración tributaria o autoridad estatal alguna.- **7.3.6.3.2)** Sin perjuicio de lo expuesto, obra del proceso

el Contrato de Prestación de Servicios para la Exploración y Explotación de Hidrocarburos en el Bloque 10 (fojas 200 a290), celebrado con CEPE (ahora PETROECUADOR) el 16 de junio de 1988, según el numeral 12.11 en concordancia con lo dispuesto en el artículo 16 de la Ley de Hidrocarburos, el estado ecuatoriano, a través de Petroecuador, por la prestación de servicios de exploración y explotación de petróleo por parte de la compañía AGIP, durante el ejercicio fiscal 2008, reembolsó la inversión de costos y gastos, y pagó la tasa de servicio en especie a través de barriles de petróleo crudo. Al respecto, se destaca que la valoración en especie del petróleo se realizó con "precio promedio ponderado de la ventas efectuadas por EP Petroecuador, correspondiente al mes anterior al de las fechas de embarques" (foja 108), para lo cual es preciso citar el numeral 4.3.34 el contrato que señala: "Precio de Mercado Internacional: Es el último precio promedio ponderado mensual calendario, por volumen, de ventas externas de Petróleo Crudo, realizadas por CEPE al contado (incluyendo ventas ocasionales o "spot" y a largo plazo), a compradores independientes de ésta, en condiciones comerciales competitivas, excluyendo los volúmenes destinados a trueque o compensación, y ajustado en calidad equivalente al Petróleo Crudo producido en el Área del Contrato y al Petróleo Crudo que será utilizado para el pago en especie, de acuerdo con la práctica petrolera internacional. Estos precios se expresarán en términos FOB puerto ecuatoriano (terminal principal de exportación) y en Dólares, por Unidad de Producción" (lo resaltado fuera de texto). En este contexto, como resultado de la inspección contable llevada a cabo el 15 de octubre de 2013 (fojas 983 a 985), la perito Cerda al responder la pregunta número 13 de la parte demandada, respecto al precio que fue valorado el petróleo crudo objeto del pago en especie a favor de AGIP, afirma que: "El pago en especie efectuado por PETROECUADOR a favor de AGIP OIL Ecuador fue determinado en base al último precio ponderado mensual calendario, por volumen, de ventas externas de petróleo crudo efectuadas por Petroecuador al contado a compradores independientes en condiciones comerciales competitivas, y ajustando en calidad equivalente al petróleo crudo producido en el área del Contrato y al petróleo crudo que será utilizado para el pago en especie, de acuerdo con la práctica petrolera internacional. Procedimiento que corresponde a lo determinado en las Cláusulas 3.4.34 y 12.12 del Contrato" (foja 1043); por su parte, la perito Gallardo sobre el mismo cuestionamiento, señala en su informe que "(...) el precio para el pago en especie realizado a la empresa actora por parte de PETROECUADOR corresponde al que se puede observar en las liquidaciones

provisionales de pago por tasa de servicio y reembolso de inversiones, costos y gastos y que corresponde al precio promedio ponderador del anterior establecido por PETROECUADOR” (foja 1159), y luego cita los numerales 4.3.34 y 12.12 del contrato.- En este orden de cosas, no es motivo de discusión en el presente juicio que el precio referencial que utilizó Petroecuador para pagar la tasa de servicios y el reembolso de costos, gastos e inversiones a la compañía AGIP, durante el ejercicio fiscal 2008, fue el precio fijado en el contrato para efectos de cuantificar al pago en especie, como fórmula de cuantificación convenida por las partes en el respectivo contrato.- **7.3.6.3.3)** Por su parte, la administración tributaria en el acto impugnado, dentro del ajuste de precios de transferencia señala que “el cálculo consistió en identificar la diferencia entre WTI descontado y el PPP Real del mes anterior a la fecha de embargo” (foja 113); es decir, con el propósito de establecer la diferencia determinada, para “fines tributarios” que es el propósito de los precios de transferencia- comparó por una parte, el “precio promedio ponderado” según lo convenido en el contrato de prestación de servicios, con el precio “WTI descontado” establecido por el SRI como el valor de cotización del bien en el mercado transparente del día de la carga de la mercancía en aplicación del numeral 1 del artículo 81 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.- En este orden de cosas, es preciso diferenciar que, para el caso en análisis el “precio promedio ponderado” fue el precio de referencia utilizado por Petroecuador, para cuantificar el pago a favor de la compañía AGIP por sus servicios y reembolsos respectivos, como fórmula prevista en el mismo contrato para este propósito; y por otra parte, el precio “WTI descontado” fue el valor utilizado por el SRI (precio de transferencia en condiciones de libre mercado), para verificar, con “fines tributarios” el principio de plena competencia en la operaciones de comercio exterior identificadas entre AGIP y sus relacionadas, como mecanismo previsto dentro régimen de precios de transferencia previsto en la legislación nacional.- **7.3.6.3.4)** Así las cosas, este Tribunal considera acertado el criterio de la actora cuando afirma que “El pago en especie recibido por AGIP es una práctica generalmente aceptada dentro del mundo hidrocarburífero, en el cual los precios de los barriles de crudo -dados en concepto de pago a las empresas contratistas- se fijan de acuerdo al último precio promedio mensual”, por cuanto este pago responde a la realidad contractual existente entre AGIP y el estado ecuatoriano, sin embargo, no es menos cierto que el precio “WTI descontado” utilizado por el SRI, responde a una determinación efectuada por la administración tributaria “para efectos tributarios” según

manda el artículo innumerado 2 agregado a continuación del artículo 15 de la Ley de Régimen Tributario Interno-, por lo que, lejos de que haya existido una "una operación o estructura operativa realizada por AGIP para no declarar o pagar impuestos por una utilidad que se habría producido en el exterior, (...) con la intervención de dos entidades del Estado especialistas en temas petroleros" (foja 25 vuelta) como afirma AGIP, este Tribunal evidencia que, Petroecuador utilizó el "precio promedio ponderado" como mecanismo previsto en el contrato para cuantificar la tasa y reembolsos respectivos, y el SRI utilizó el precio "WTI descontado" como mecanismo previsto con efectos tributarios para verificar el principio de plena competencia; esto es, cada una dentro del ejercicio de sus competencias.- En consecuencia se rechazan los argumentos formulados por la compañía actora en este punto, y se confirma el acto impugnado.- **7.3.7) EL AJUSTE DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA NO DEBE LIQUIDARSE A LA TARIFA DEL 44.4% DE IR SINO A LA TARIFA DEL 25%.- 7.3.7.1)**

Posición de la parte actora.- Que, El SRI aplica la tarifa del 44.4% para una renta que, pese a presentárselo en partida conciliatoria, no es producto del contrato de prestación de servicios para exploración y explotación hidrocarburífera, sino que proviene de un ingreso independiente y diferente.- Que, como ya ha mencionado, existe una evidente contradicción por parte del SRI al inaplicar el artículo 91 Ley de Régimen Tributario Interno, según el cual AGIP está sujeta a la tarifa única del 44,4% derivado de los ingresos exclusivos de su contrato de servicios; pero por otro lado afirma que el ajuste por precios de transferencia es una partida conciliatoria y no un ingreso, aplicando la tarifa del 44,4%.- Que, el SRI reconoce que el ajuste por precios de transferencias no es un ingreso sino una partida conciliatoria, pero en el cálculo para establecer el impuesto a la renta a pagar, aplica la tarifa única del 44,4% (tarifa exclusiva para ingresos de extracción petrolera).- Que, la renta proveniente de ingresos diferentes a la tasa por el referido contrato, se sujetó al 25% de impuesto a la renta.- Que, tan ineludible es ello, que para los ingresos provenientes del Contrato Modicadorio celebrado el 20 de junio de 1996 para el transporte de crudo, se ha aplicado exclusivamente la tarifa general del 25% (como un ingreso de cualquier persona jurídica).- **7.3.7.2) Posición de la administración tributaria.-** Los argumentos del SRI en relación a la glosa de precios de transferencia constan en el numeral 7.3.1.2 de este fallo.- Los argumentos que no han sido expresamente contestados por la administración tributaria, se consideran como negativa pura y simple, al tenor de lo dispuesto en el artículo 246 del Código Tributario.- **7.3.7.3) Pronunciamiento del**

Tribunal.- 7.3.7.3.1) El artículo 90 de la Ley de Régimen Tributario Interno, para el ejercicio económico 2008, dentro del régimen tributario de las empresas petroleras disponía que: “Impuesto a la renta.- Las utilidades que obtengan los contratistas de prestación de servicios para la exploración y, explotación de hidrocarburos estarán sujetas al pago del impuesto a la renta de conformidad con la tarifa única del 44.4%”; es decir, utilidades que obtenían los contratistas de prestación de servicios para la exploración y explotación de hidrocarburos, se sujetan a una tarifa única del 44.4%.- 7.3.7.3.2) Por otra parte, es preciso recordar nuevamente que el artículo innumerado 2 agregado a continuación del artículo 15 de la Ley de Régimen Tributario Interno, manda que “para efectos tributarios” se entiende por principio de plena competencia aquel por el cual, cuando se establezcan condiciones entre partes relacionadas en sus transacciones, que difieran de las que se hubieren estipulado con o entre partes independientes, las “utilidades” que hubieren sido obtenidas por una de las partes de no existir dichas condiciones pero que, por razón de la aplicación de esas condiciones no fueron obtenidas serán “sometidas a imposición”; esto es, dentro del régimen de precios de transferencia vigente en la legislación nacional, se someten a imposición expresamente la utilidades que no fueron obtenidas, por existir condiciones que difieren de las que se hubieren estipulado entre partes independientes.- 7.3.7.3.3) Así las cosas, según consta en el acto impugnado, la determinación efectuada por el SRI y en particular el ajuste de precios de transferencia efectuado, corresponde a la prestación de servicios de exploración y explotación de petróleo del bloque 10, según el contrato de 16 de junio de 1988, más no al transporte de petróleo crudo previsto en el convenio de 22 de enero de 2006, ni mucho menos un “ingreso independiente o diferente” como afirma AGIP; por lo tanto la determinación efectuada por el SRI se refirió a la utilidad de la actividad económica que según la legislación nacional, para el año 2008, está sujeta a la tarifa del 44,4%.- En consecuencia se rechazan los argumentos formulados por la compañía actora en este punto, y se confirma el acto impugnado.- (...)”.

II. JURISDICCIÓN Y COMPETENCIA

2.1.- Esta Sala Especializada es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación, en virtud de las Resoluciones N° 341-2014 de 17 de diciembre de 2014 y 009-2018 de 23 de enero de 2018, emitidas por el Pleno del Consejo de la Judicatura: Resoluciones N° 01-2018 de 26 de enero de 2018 y 02-2018 de 01 de febrero de 2018 , expedidas por el Pleno

de la Corte Nacional de Justicia; así como por el sorteo que consta del proceso y en atención a lo previsto en los Arts. 184 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador, 185 segunda parte, número 1 del Código Orgánico de la Función Judicial y primero de la Codificación de la Ley de Casación.

III. VALIDEZ PROCESAL

3.1.- No se observa del proceso ninguna circunstancia que pueda afectar la validez procesal y no existe nulidad alguna que declarar; por lo que, estando en autos para resolver, se considera.

IV.- PLANTEAMIENTO DE LOS PROBLEMAS JURÍDICOS

4.1.- Previamente a señalar el cargo imputado, es pertinente indicar que el proponente del recurso de casación ha fundamentado su pedido en la causal primera del Art. 3 de la Ley de la materia, por la aplicación indebida y la falta de aplicación de normas de derecho, como a continuación se manifiesta:

CAUSAL PRIMERA (ART. 3 Ley de Casación)

Cargo uno: Aplicación indebida del Art. innumerado 5 siguiente al 15 de la Ley de Régimen Tributario Interno, Art. 16 de la Ley de Hidrocarburos, artículo innumerado 1 siguiente al 15 de la Ley de Régimen Tributario Interno, núm. 1 del Art. 81 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, Art. innumerado 3 siguiente al 15 de la Ley de Régimen Tributario Interno y Art. 11 del Código Tributario.

Cargo dos: Falta de aplicación del Art. 68 del Código Tributario.

V.- CONSIDERACIONES Y RESOLUCIÓN DE LOS PROBLEMAS JURÍDICOS

5.1.- El recurso de casación es de carácter extraordinario, de alta técnica jurídica, formal y excepcional, cuyo principal objetivo es la defensa del ius constitutionis, esto es, protege el ordenamiento jurídico imperante, por medio de la correcta interpretación y aplicación del Derecho, con el propósito de hacer efectivos los principios de seguridad jurídica, legalidad e igualdad en la aplicación de la Ley, mediante dos vías ordenadas: por un lado, la llamada

función nomofiláctica de protección y salvaguarda de la norma, y por otro lado la función uniformadora de la jurisprudencia en la interpretación y aplicación del derecho objetivo. Así la crítica del recurrente a la sentencia de instancia, para conseguir ser examinada por la Sala de Casación, debe tener por objeto las consideraciones de ésta, que constituyan la ratio decidendi del fallo.

5.2.- Conforme el problema jurídico descrito en este fallo, el recurrente acusa la causal primera del Art. 3 de la Ley por la aplicación indebida y la falta de aplicación de normas de derecho, conforme se señaló en el número 4.1., cargos uno y dos, cuyos textos son los siguientes:

- LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO:

Art. ... (1).- Precios de Transferencia.- Se establece el régimen de precios de transferencia orientado a regular con fines tributarios las transacciones que se realizan entre partes relacionadas, en los términos definidos por esta Ley, de manera que las contraprestaciones entre ellas sean similares a las que se realizan entre partes independientes.

Art. ... (3).- Criterios de comparabilidad.- Las operaciones son comparables cuando no existen diferencias entre las características económicas relevantes de éstas, que afecten de manera significativa el precio o valor de la contraprestación o el margen de utilidad a que hacen referencia los métodos establecidos en esta sección, y en caso de existir diferencias, que su efecto pueda eliminarse mediante ajustes técnicos razonables.

Para determinar si las operaciones son comparables o si existen diferencias significativas, se tomarán en cuenta, dependiendo del método de aplicación del principio de plena competencia seleccionado, los siguientes elementos:

1. Las características de las operaciones, incluyendo:

a) En el caso de prestación de servicios, elementos tales como la naturaleza del servicio, y si el servicio involucra o no una experiencia o conocimiento técnico;

b) En el caso de uso, goce o enajenación de bienes tangibles, elementos tales como las características físicas, calidad y disponibilidad del bien;

c) En el caso de que se conceda la explotación o se transmita un bien intangible, la forma de la operación, tal como la concesión de una licencia o su venta; el tipo de activo, sea patente, marca, know-how, entre otros; la duración y el grado de protección y los beneficios previstos derivados de la utilización del activo en cuestión;

d) En caso de enajenación de acciones, el capital contable actualizado de la sociedad emisora, el patrimonio, el valor presente de las utilidades o flujos de efectivo proyectados o la cotización bursátil registrada en la última transacción cumplida con estas acciones; y,

e) En caso de operaciones de financiamiento, el monto del préstamo, plazo, garantías, solvencia del deudor, tasa de interés y la esencia económica de la operación antes que su forma.

2. El análisis de las funciones o actividades desempeñadas, incluyendo los activos utilizados y riesgos asumidos en las operaciones, por partes relacionadas en operaciones vinculadas y por partes independientes en operaciones no vinculadas.

3. Los términos contractuales o no, con los que realmente se cumplen las transacciones entre partes relacionadas e independientes.

4. Las circunstancias económicas o de mercado, tales como ubicación geográfica, tamaño del mercado, nivel del mercado, al por mayor o al detal, nivel de la competencia en el mercado, posición competitiva de compradores y vendedores, la disponibilidad de bienes y servicios sustitutos, los niveles de la oferta y la demanda en el mercado, poder de compra de los consumidores, reglamentos gubernamentales, costos de producción, costo de transportación y la fecha y hora de la operación.

5. Las estrategias de negocios, incluyendo las relacionadas con la penetración, permanencia y ampliación del mercado, entre otras.

El Reglamento establecerá los métodos de aplicación del principio de plena competencia.

(...) Art. ... (5).- Los contribuyentes que realicen operaciones con partes relacionadas quedarán exentos de la aplicación del régimen de precios de transferencia cuando:

- Tengan un impuesto causado superior al tres por ciento de sus ingresos gravables;*
- No realicen operaciones con residentes en paraísos fiscales o regímenes fiscales preferentes; y,*
- No mantengan suscrito con el Estado contrato para la exploración y explotación de recursos no renovables.*

- REGLAMENTO PARA LA APLICACIÓN DE LA LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO:

Art. 81.- Métodos para aplicar el principio de plena competencia.- *Para la determinación del precio de las operaciones celebradas entre partes relacionadas podrá ser utilizado cualquiera de los siguientes métodos, de tal forma que refleje el principio de plena competencia, de conformidad con lo establecido en la Ley de Régimen Tributario Interno:*

1. Método del Precio Comparable no Controlado.- *Permite establecer el precio de plena competencia de los bienes o servicios transferidos en cada una de las operaciones entre partes relacionadas, con el precio facturado de los bienes o servicios transferidos en operaciones con o entre partes independientes en operaciones comparables.*

- LEY DE HIDROCARBUROS:

Art. 16.- *Son contratos de prestación de servicios para la exploración y/o explotación de hidrocarburos, aquellos en que personas jurídicas, previa y debidamente calificadas, nacionales o extranjeras, se obligan para con CEPE a realizar, con sus propios recursos económicos, servicios de exploración y explotación hidrocarburífera en las áreas*

señaladas para el efecto, invirtiendo los capitales y utilizando los equipos, la maquinaria y la tecnología necesarios para el cumplimiento de los servicios contratados.

Sólo cuando el prestador de servicios para exploración y explotación hubiere encontrado, en el área señalada, hidrocarburos comercialmente explotables, tendrá derecho al reembolso de sus inversiones, costos y gastos y al pago por sus servicios (...).

La contratista tendrá opción preferente de compra de la producción del área del contrato, a un precio que en ningún caso será inferior al precio de referencia definido en el artículo 71 no obstante, se adjudicará a la empresa que ofertare a un precio en mejores condiciones.

Antes de cualquier distribución de los ingresos provenientes de las áreas sujetas a contratos de prestación de servicios para la exploración y explotación de hidrocarburos, se deducirán los costos de transporte y comercialización, así como los costos de producción, en los que se incluirán los reembolsos y pagos que PETROECUADOR deba realizar a la respectiva contratista.

El precio de hidrocarburos, para el caso de pago en especie o para la opción preferente de compra, se fijará de acuerdo con el último precio promedio mensual de ventas externas de hidrocarburos de calidad equivalente, realizadas por PETROECUADOR (...).

- CÓDIGO TRIBUTARIO

Art. 11.- Vigencia de la ley.- *Las leyes tributarias, sus reglamentos y las circulares de carácter general, regirán a partir de su publicación en el Registro Oficial, salvo que se establezcan fechas de vigencia posteriores a la misma.*

Sin embargo, las normas que se refieran a tributos cuya determinación o liquidación deban realizarse por períodos anuales, como acto meramente declarativo, se aplicarán desde el primer día del siguiente año calendario, y, desde el primer día del mes siguiente, cuando se trate de períodos menores.

Art. 68.- Facultad determinadora.- *La determinación de la obligación tributaria, es el acto o conjunto de actos reglados realizados por la administración activa, tendientes a establecer, en cada caso particular, la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo.*

El ejercicio de esta facultad comprende: la verificación, complementación o enmienda de las declaraciones de los contribuyentes o responsables; la composición del tributo correspondiente, cuando se advierta la existencia de hechos imposables, y la adopción de las medidas legales que se estime convenientes para esa determinación.

5.2.1.- En consideración a la causal primera alegada por el recurrente, esta Sala establece lo que el número 1 del Art. 3 de la Ley de Casación indica: “*1ra. Aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, en la sentencia o auto, que hayan sido determinantes de su parte dispositiva;*”. Esta causal tiene como limitante la revalorización de las pruebas y debe ser planteada a partir de los hechos probados en la Sentencia. Dicha causal, tiene relación con lo que se denomina vicios *in iudicando* por lo que debe demostrar la violación directa de normas sustantivas. Esta demostración, para que se haga efectiva, implica delimitar los cargos imputados, con precisión y exactitud, por cualquiera de los tres modos establecidos, ya sea por: a) Aplicación indebida; b) Falta de aplicación; y, c) Errónea interpretación de normas de derecho sustantivas, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, tres cargos que son excluyentes del análisis de un mismo atributo, respecto a la misma norma impugnada. Para Manuel Tama es importante diferenciar entre “ignorancia” y “error”, para así determinar con mayor asidero e ilustración y llegar a identificar si el juzgador, actuó por negligencia o desconocimiento de una cosa o situación, enmarcándose en ignorancia; o si en su defecto, ocasionó su actuar una disconformidad de las ideas con la realidad o con la verdad de los hechos, evidenciándose un error, el mismo que puede consistir en los cargos descritos por el recurrente.

5.2.1.1.- Respecto de la alegación efectuada por el recurrente sobre la “**aplicación indebida**” del Art. innumerado 5 siguiente al 15 de la Ley de Régimen Tributario Interno, Art. 16 de la Ley de Hidrocarburos, artículo innumerado 1 siguiente al 15 de la Ley de Régimen Tributario Interno, núm. 1 del Art. 81 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario

Interno, Art. innumerado 3 siguiente al 15 de la Ley de Régimen Tributario Interno y Art. 11 del Código Tributario. Es importante destacar el pronunciamiento del Tribunal al respecto de la glosa de precio de transferencia y la existencia de un Régimen Tributario Especial.. " - **7.3.1.3) Pronunciamiento del Tribunal.- 7.3.1.3.1)** (.....) En este contexto, este Tribunal destaca como presupuesto general que los precios de transferencia per se, no son un concepto que contextualice una intención de disminuir la carga impositiva de un contribuyente para la renta global, sino que, es un criterio neutro, en tanto y en cuanto, no exista "ánimo o finalidad elusoria, evasiva o defraudatoria, ni referencia alguna a los propósitos fiscales de la operación" (Francisco Alfredo García Prats, Op.Cit.). En este orden de ideas, la premisa del concepto neutro de los precios de transferencia se ve debilitada cuando aprovechando de la vinculación entre los agentes de mercado que tiene relación (v.g. económica, comercial, societaria, etc.), se establecen condiciones contractuales y económicas que difieren por completo de las condiciones de mercado, que establecen las partes independientes que no tienen vinculación (Heleno Taveira Torres, citado por Luis Eduardo Schoueri, "Precios de Transferencia: Consideraciones Propedéuticas" en Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional, Pasquale Pistone y otro, coordinadores (Buenos Aires, Editorial Ábaco de Rofolfo Depalma, 2005), 836). Al respecto, se destaca que el artículo 1 innumerado a continuación del artículo 15 de la Ley de Régimen Tributario, establece en la legislación nacional el "régimen de precios de transferencia" que señala que está "(...) orientado a regular con fines tributarios las transacciones que se realizan entre partes relacionadas, en los términos definidos por esta Ley, de manera que las contraprestaciones entre ellas sean similares a las que se realizan entre partes independientes" (lo resaltado fuera de texto). Es decir, la norma sin diferenciar régimen tributario nacional alguno, señala que "con fines tributarios", se busca regular las transacciones de partes relacionados, de tal manera que, estas operaciones tengan similitud si las hubieran realizado partes independientes. Así planteado el régimen dentro de la legislación ecuatoriana para el ejercicio fiscal 2008, el artículo 2 innumerado a continuación del artículo 15 de la Ley de Régimen Tributario, define el principio de plena competencia, en donde "Para efectos tributarios se entiende por principio de plena competencia aquel por el cual, cuando se establezcan o impongan condiciones entre partes relacionadas en sus transacciones comerciales o financieras, que difieran de las que se hubieren estipulado con o entre partes independientes, las utilidades que hubieren sido

obtenidas por una de las partes de no existir dichas condiciones pero que, por razón de la aplicación de esas condiciones no fueron obtenidas, serán sometidas a imposición” (lo resaltado fuera de texto); de lo cual se destaca que, según este principio, serán sometidas a imposición las transacciones realizadas en partes relacionadas, cuando las transacciones difieren de las condiciones que se hubieren estipulado entre partes que no son relacionadas. En este orden de ideas, la norma recalca nuevamente que el principio se aplica “con fines tributarios” en las operaciones entre partes relacionadas, “que no pasaron el mercado” (Luis Eduardo Schoueri, Op.Cit., 834.) como lo sí lo hicieron partes independientes.- Por lo tanto, para efectos de la aplicación del régimen de precios de transferencia en las operaciones sometidas a tributación en el Ecuador, se consideran “todas” las actividades realizadas entre partes relacionadas excepto las expresamente exoneradas en la Ley-, en donde, tanto la doctrina especializada como la normativa nacional destacan como elementos a considerar en la generalidad de las operaciones: la transacción, el precio, las partes sujetos- y la vinculación de éstos.- **7.3.1.3.2)** En este orden de ideas, este Tribunal observa que contrario a lo que afirma la compañía AGIP en su demanda, el régimen de precios de transferencia vigente en la legislación ecuatoriana para operaciones entre partes relacionadas-, lejos de referirse exclusivamente al régimen de renta global de impuesto a la renta, como afirma AGIP, conceptualiza su aplicación y contextualiza su vigencia en general para todos los casos de sujeción al impuesto a la renta, para lo cual, en el artículo 5 innumerado a continuación del artículo 15 de la Ley de Régimen Tributario, señala expresamente que están exentos de la aplicación del régimen de precios de transferencia, los contribuyentes que realicen operaciones con partes relacionadas, cuando: “- Tengan un impuesto causado superior al tres por ciento de sus ingresos gravables; - No realicen operaciones con residentes en paraísos fiscales o regímenes fiscales preferentes; y, - No mantengan suscrito con el Estado contrato para la exploración y explotación de recursos no renovables” (lo resaltado y énfasis fuera de texto). Es decir, dentro del régimen de precios de transferencia, la misma normativa establece taxativamente los criterios de dispensa legal, dentro de los cuales, no consta la compañía AGIP ya que, su relación contractual con el estado ecuatoriano no cumple con los presupuestos jurídicos previstos en las exoneraciones del citado artículo, sino que, ésta tiene suscrito un contrato de prestación de servicios conformidad con el artículo 16 de la Ley de Hidrocarburos, lo que corrobora que la demandante no está exenta del régimen; y así lo afirma

la misma actora en su demanda cuando afirma que "AGIP fue durante el 2008 la única compañía privada que mantenía Contrato de Prestación de Servicios para la exploración y explotación de hidrocarburos con el Estado ecuatoriano" (foja 16).- 7.3.1.3.3) En consecuencia, por cuanto la modalidad contractual señalada por la parte actora y determinada por el SRI, no está exenta del régimen tributario de precios de transferencia en los términos expresamente señalados en la Ley, se rechaza el argumento de la compañía actora..."

Es decir que en este apartado se establece la existencia de un régimen tributario especial que conforme lo estatuye el artículo innumerado 1 siguiente al 15 de la Ley de Régimen Tributario Interno, la regulación que se efectúa en relación con los precios de transferencia, es con fines tributarios, de manera que las contraprestaciones que se realicen entre partes relacionadas sean similares a las que se realizan entre partes independientes. De lo anterior se comprende que el fin de la estructuración de partes relacionadas es para concederle un tratamiento igualitario o como si fuesen partes independientes, para que así la tributación esté normada jurídicamente hacia todas las estructuras que de ella se deriven. Entonces, queda claro que, cuando el Tribunal juzgador analiza lo propio del artículo innumerado 1 siguiente al 15 de la Ley de Régimen Tributario Interno, lo hace para dejar en claro que la compañía AGIP OIL ECUADOR no está sujeta a ninguna salvedad en el tema de precios de transferencia, por lo que, no es viable aplicación de régimen tributario especial alguno, tomando en consideración que el precitado artículo establece la regulación con fines tributarios para partes relacionadas, también se establece la aplicación del artículo innumerado 2 a continuación del 15 de LRTI que expone el principio de plena competencia de lo que el Tribunal establece que se lo aplicará para fines tributarios en el sentido de que la aplicación de los precios de transferencia se deberán considerar todas las operaciones realizadas entre partes relacionadas con excepción de las exoneradas en la ley dentro de lo cual se mencionan las excepciones establecidas en el artículo 5 innumerado a continuación del 15 LRTI, artículo innumerado del cual se hace una referencia en la sentencia de instancia en el sentido de sin que este artículo sea aplicado en la sentencia para resolver la causa, siendo que lo que aparece es una referencia del mismo en el sentido de exponer cuales son las causales de excepción para el régimen de precios de transferencia, excepciones que al no encajar en el hecho sujeto de análisis de la sentencia de instancia, no se aplicó en la misma para resolver la causa por lo que de ninguna manera se puede configurar la aplicación indebida del innumerado 5 a

continuación del artículo 15 del LRTI, toda vez que como ha quedado establecido este artículo no fue aplicado ni fue determinante para resolver la causa.

Que en este apartado aparece la aplicación de los innumerados 1, 2 y 3 a continuación del artículo 15 de la LRTI a fin de determinar que la contribuyente si ésta sujeto al Régimen de Precios de Transferencia, tanto más que tiene un contrato de prestación de servicios de conformidad con el artículo 16 de la Ley de Hidrocarburos lo cual aparece como un hecho probado en la sentencia que menciona que durante el 2008 AGIP era la única compañía privada que mantenía Contrato de Prestación de Servicios para la exploración y explotación de hidrocarburos en el Ecuador.

Continuando con el análisis se expresa lo mencionado en la sentencia referente al numeral 7.3.2 sobre el punto AGIP NO ES EXPORTADORA DE PETROLEO: “ **7.3.2) AGIP NO ES EXPORTADORA DE PETRÓLEO.-(...)** **Pronunciamiento del Tribunal.-** **7.3.2.3.1)** *Como quedó señalado en el numeral 7.3.1.3.1 de este fallo, dentro de la legislación nacional, la Ley de Régimen Tributario Interno (artículo 1 innumerado a continuación del artículo 15), establece con fines tributarios, el “régimen de precios de transferencia” que tiene como propósito, regular las transacciones que se realizan las partes relacionadas, de manera que las contraprestaciones sean similares a las que se realizan partes no relacionadas, considerando para el efecto el principio de plena competencia (artículo 2 innumerado a continuación del artículo 15 de la Ley de Régimen Tributario Interno), que permite someter a imposición el valor de las transacciones que difieren de las operaciones independientes en condiciones de libre mercado.- En este orden de ideas, tenemos que el artículo 3 innumerado a continuación del artículo 15 de la Ley de Régimen Tributario Interno dispone que “Las operaciones son comparables cuando no existen diferencias entre las características económicas relevantes de éstas, que afecten de manera significativa el precio o valor de la contraprestación o el margen de utilidad a que hacen referencia los métodos establecidos en esta sección, y en caso de existir diferencias, que su efecto pueda eliminarse mediante ajustes técnicos razonables” y agrega que “El Reglamento establecerá los métodos de aplicación del principio de plena competencia”; así las cosas, el reglamento respectivo desde el 2004- establece como “referencia técnica” para el régimen de precios de transferencia, las “Directrices en Materia de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias”,*

aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) en 1995.- En este escenario tenemos que, el numeral primero del artículo 81 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno (RO-S 337 de 15-mayo-2008), dispone que: "Métodos para aplicar el principio de plena competencia.- Para la determinación del precio de las operaciones celebradas entre partes relacionadas podrá ser utilizado cualquiera de los siguientes métodos, de tal forma que refleje el principio de plena competencia, de conformidad con lo establecido en la Ley de Régimen Tributario Interno: 1. Método del Precio Comparable no Controlado.- Permite establecer el precio de plena competencia de los bienes o servicios transferidos en cada una de las operaciones entre partes relacionadas, con el precio facturado de los bienes o servicios transferidos en operaciones con o entre partes independientes en operaciones comparables" (El mismo texto para establecer el método del precio comparable no controlado constaba en el artículo 66.4 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario, RO-S 484 de 31-diciembre-2001).

Es decir que el Método del Precio Comparable no Controlado estuvo vigente desde diciembre del 2001 en su artículo 66.4 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno el mismo que hoy aparece en el artículo 81.1 del RLRTI con el mismo texto y que adicionalmente las normas de la Ley de Régimen Tributario Interno así como su Reglamento para el año 2008 ya establecían la normativa aplicable sobre los precios de transferencia.

Continúa la sentencia "(...) en este contexto, el método del precio comparable no controlado aumenta su fiabilidad cuando existen precios o cotizaciones oficiales. Así mismo, la existencia de precios de referencia para los productos, "dada por cotizaciones oficiales o similares" (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias - CIAT, Op.Cit.) hace que en la práctica se destine el método del precio comparable no controlado, para operaciones que involucran recursos no renovables, ya que es posible "encontrar información en ciertos casos de los precios de los comparables adecuados. (...) por existir propiamente un mercado sobre las transacciones efectuadas" (Op.Cit.).- 7.3.2.3.2) Ahora bien, según consta en el acta de determinación impugnada y no es motivo de discusión en este juicio, la administración tributaria señala que "Agip Oil Ecuador B. V. es subsidiaria de ENI Internacional B. V. quien es

subsidiaria de ENI S.P.A. Todas las compañías citadas se consideran compañías relacionadas al pertenecer al Grupo italiano ENI y por consiguiente no existe independencia en las decisiones financieras, económicas, organizativas, operativas y administrativas”, así también afirma que “Agip Oil Ecuador B. V. con domicilio en Holanda es compañía relacionada de Agip Oil Ecuador B.V. con domicilio en Ecuador, y para todos los efectos son compañías relacionadas en virtud de su vinculación matriz - sucursal respectivamente, motivo por el cual al ser una extensión extraterritorial se reconocen como un solo ente jurídico denominado Agip Oil Ecuador B. V.”, luego sostiene que “En la estructura operativa analizada por la Administración Tributaria se evidenció que Agip Oil Ecuador B. V. negoció previamente los barriles de petróleo crudo, pendientes de entrega por EP Petroecuador, con ENI S.P.A.; la negociación configura a ENI S.P.A. como comprador e intermediario internacional de petróleo crudo, quien posteriormente vendió los barriles de petróleo crudo a un tercero, y éste último es quien ingresó al puerto de embarque a cargar el petróleo crudo pagado por EP Petroecuador. En este sentido, en esencia la Administración Tributaria ha probado la existencia de una estructura operativa que desencadena en una exportación a través de un intermediario que no es el destinatario del bien”, también afirma que “La Administración Tributaria una vez que identificó la operación realizada entre Agip Oil Ecuador B.V. y ENI S.P.A. procedió a verificar si ésta cumplió con los principios de plena competencia, de conformidad con la normativa ecuatoriana, y observó diferencias del precio de transferencia con el precio WTI descontado Platt's”.- En este contexto, respecto al carácter de partes relacionadas puntualizado por el SRI, la compañía AGIP afirma en su demanda que “AGIP Ecuador y AGIP Holanda son compañías relacionadas con ENI Trading & Shipping S.P.A., cuestión que AGIP ya había mencionado en el Informe de Precios de Transferencia correspondiente al ejercicio fiscal 2008”, por lo tanto, no existe discrepancia sobre las partes relacionadas establecidas por el SRI en las operaciones que han sido examinadas.- 7.3.2.3.3) Una vez identificadas la partes relacionadas, la compañía actora señala en esta demanda que “AGIP no exportó el crudo a parte relacionada alguna”. En este contexto, a fin de identificar cuáles eran términos contractuales que regían las relaciones con el estado ecuatoriano, en primer lugar se debe considerar el artículo 16 de la Ley de Hidrocarburos vigente para la fecha de contrato, en sus partes pertinentes disponía que: “Son contratos de prestación de servicios para la exploración y explotación de hidrocarburos, aquéllos en que personas jurídicas, previa y debidamente

calificadas, nacionales o extranjeras, se obligan para con PETROECUADOR a realizar, con sus propios recursos económicos, servicios de exploración y explotación hidrocarburífera en las áreas señaladas para el efecto invirtiendo los capitales y utilizando los equipos, la maquinaria y la tecnología necesarios para el cumplimiento de los servicios contratados.- (...) Estos reembolsos y pagos realizados por PETROECUADOR en dinero, de los ingresos brutos que produzcan los yacimientos que se encuentren en el área objeto del contrato. Si conviniere a los intereses del Estado, los reembolsos y pagos por servicios a la contratista podrá ser realizado en especie o en forma mixta.- La contratista tendrá opción preferente de compra de la producción del área del contrato, a un precio que en ningún caso será inferior al precio de referencia definido en el artículo 71 no obstante, se adjudicará a la empresa que ofertare a un precio en mejores condiciones.- (...) El precio de hidrocarburos, para el caso de pago en especie o para la opción preferente de compra, se fijará de acuerdo con el último precio promedio mensual de ventas externas de hidrocarburos de calidad equivalente, realizadas por PETROECUADOR.- (...)” (lo resaltado fuera de texto).- En este orden de cosas, de conformidad con el “contrato de prestación de servicios” suscrito entre AGIP y el Estado, según se afirma en el acta de determinación, la compañía “Agip Oil Ecuador B.V. como operadora del Contrato de Prestación de Servicios para la Exploración y Explotación de Hidrocarburos en el Bloque 10 de la Región Amazónica se encuentra en la fase de producción a partir del 7 de julio de 1999 y por consiguiente tiene derecho al reembolso de sus inversiones, costos y gastos, y al pago por la tasa de servicios de conformidad con lo estipulado en el contrato” (foja 108), por lo que, “En el 2008, el reembolso de la inversión, costos y gastos, y el pago de la tasa de servicio se realizó en especie (barriles de petróleo crudo), para ello se efectuaron liquidaciones mensuales provisionales hasta que se cuente con cifras definitivas de las Auditorías practicadas por la Dirección Nacional de Hidrocarburos para el período enero a diciembre del 2008” (foja 108); por lo tanto, para el ejercicio fiscal 2008, el estado ecuatoriano en virtud de lo dispuesto en la Ley de Hidrocarburos así como el contrato de prestación de servicios suscrito con AGIP, pagó la tasa de servicio en especie, esto es mediante barriles de petróleo crudo.- 7.3.2.3.4) En este orden de cosas, una vez que como contraprestación se reciben barriles de petróleo crudo, según consta en el “informe de precios de transferencia” por el ejercicio comprendido entre enero 1 y diciembre de 2008, cuando, dentro del análisis funcional, al informar sobre las “funciones realizadas por la compañía local”

se afirma que, en virtud del: "(...) Contrato de prestación de servicios con Petroecuador establece que por los servicios y los costos incurridos, Petroecuador cancela una tasa de servicios y reembolsa los costos y gastos además de las inversiones. Esta devolución se la realiza en petróleo crudo, el cual es entregado por Petroecuador a Agip Oil Ecuador (Casa Matriz) la cual a su vez entrega a una comercializadora de crudo del grupo ENI" (foja 760), es decir, se establece con claridad que la compañía actora, para el año 2008, una vez que recibía el petróleo crudo por parte de Petroecuador en los términos previstos en el contrato-, se entregaba el mismo a Agip Oil Ecuador (Casa Matriz), quien por su parte, entregaba a una comercializadora de crudo del grupo ENI. Sobre este particular, consta en el acto de determinación la siguiente conclusión de la administración tributaria: "En concordancia, la Cláusula 12.11.2 del contrato de prestación establece que la propiedad y el riesgo del petróleo crudo pasarán de CEPE (actualmente EP Petroecuador) a la Contratista cuando, en el terminal principal de exportación, dicho petróleo cruza la conexión entre la manguera de la tubería de CEPE y el múltiple de entrada (manifold) del buque transportador" (foja 111), y luego puntualiza que "En síntesis, el proceso de embarque de petróleo crudo es el punto en el cual EP Petroecuador entrega en especie (barriles de petróleo crudo) el valor pendiente de pago a Agip Oil Ecuador B.V., a pesar de que documentalmente EP Petroecuador figura como "consignor", en la realidad Agip Oil Ecuador B.V., propietario del petróleo crudo, negocia previamente los barriles de petróleo crudo con ENI S.P.A. y es ENI Trading & Shipping S.P.A., quien se encarga de programar el transporte marítimo como se ha evidenciado en el texto descrito; la negociación se realiza de tal forma que finalmente el comprador del petróleo crudo es ENI S.P.A. que posteriormente entrega a Trafiqua Beheer B.V., que es quien ingresa al puerto de embarque (Puerto Balao) a cargar el petróleo crudo" (lo resaltado fuera de texto); esto es, si bien bajo la modalidad contractual la propiedad y riesgo del crudo fue de Petroecuador, las exportaciones de crudo fueron a partes relacionadas indicadas expresamente por la parte actora. Esta afirmación, como se analiza a continuación, no ha sido desvirtuada por la parte actora.- 7.3.2.3.5) Al respecto, si bien la compañía actora señala que AGIP no exportó ni un solo barril de crudo (foja 16 vuelta), en la misma demanda, señala que no tiene la estructura organizacional para efectuar actividades de compra venta de petróleo, por lo que trasladó el "riesgo derivado de estas actividades (posibles pérdidas y/o beneficios) de la monetarización" (foja 17) del petróleo crudo a empresas del grupo relacionadas- que

tiene especializada en esa actividad.- Así también, si bien la perito Cerda señala en su informe que "(...) de la revisión efectuada de los documentos de exportación se evidencia que Petroecuador es el embarcador y consignatario del petróleo crudo" (foja 1030) la misma perito confirma que este petróleo crudo fue exportado a "AGIP casa matriz", y también, la perito informa que, de la revisión del conocimiento de embarque "(...) emitido por Petroecuador en el cual el consignatario es AGIP ECUADOR B.V (AGIP Casa Matriz Strawinskylann 1641 0077 (...)" (foja 1030). Es decir, se confirma lo determinado por el SRI en el acto impugnado, en el sentido de que si bien Petroecuador realiza la exportación de crudo -con el que pago los servicios a AGIP-, la operación de comercio exterior es realizada a un sujeto parte relacionada- definido exclusivamente por la compañía AGIP, así tenemos que en el acta impugnada constan las siguientes relaciones que tampoco han sido desvirtuadas por la actora (fojas 109 vuelta y 110), a saber: - Agip Oil Ecuador B.V., una vez que ha definido el estimado de levantes de crudo, presenta a EP Petroecuador una comunicación para que acepte la estimación; - Una vez fijada la disponibilidad mensual de entrega de crudo, dicha información es comunicada a casa matriz para que se emita una solicitud de ventana en relación al volumen de barriles a ser recibidos de acuerdo con el programa de embarques; - La solicitud de embarques es remitida por Casa Matriz, mediante una carta de Agip Oil Ecuador B.V. presentada a EP Petroecuador; - Quien define los volúmenes de embarque y el tiempo de las ventanas de carga es ENI Trading & Shipping S.P.A. en nombre de ENI S.P.A., información que es sometida a la aprobación de EP Petroecuador para la coordinación y programación de embarques; - La compañía ENI Trading & Shipping S.P.A. reenvía la información a Agip Oil Ecuador B.V., quien finalmente mediante una carta dirigida al Gerente de Comercio Internacional de EP Petroecuador las instrucciones de embarque.- 7.3.2.3.6) Así las cosas, según se estableció en el numeral 7.3.2.3.1 que antecede, en base al método del precio comparable no controlado, se establece el precio de plena competencia de los bienes entre relacionadas, con el precio facturado de los bienes transferidos en operaciones entre partes independientes en operaciones comparables; es decir, se busca establecer el "precio que se hubiera pactado entre partes independientes en transacciones comparables" (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias - CIAT. Op.Cit.). En este mismo contexto, el numeral 2.6 de las "Directrices en Materia de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias" de la OCDE de 1995, como referencia técnica

para el Ecuador, señala que, “el método del precio libre comparable consiste en comparar el precio facturado por activos o servicios transmitidos en una operación vinculada, con el precio facturado por activos o servicios transmitidos en una operación no vinculada en circunstancias comparables” (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico OCDE, Directrices Aplicables en Materia de Precios de transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias 1995 (Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2002), § 2.6.). En este orden de ideas, para el caso que nos ocupa, y así consta en el acta de determinación impugnada, con el ajuste de precios de transferencia efectuado se compara el precio por activos (petróleo) en una operación vinculada (entre AGIP y sus relacionadas), con el precio facturado por activos (petróleo) en una operación no vinculada en circunstancias comparables; por lo que, se establece la procedencia de la aplicación del método. Así mismo si bien el argumento de la actora se circunscribe en que no fue exportadora de crudo, la compañía no ha desvirtuado la conclusión a la que la autoridad fiscal sobre la exportación de crudo por instrucciones de AGIP- a un importador designado por AGIP.- En consecuencia se rechaza el argumento de la compañía actora y se confirma el acto impugnado en este punto.

De lo expuesto se desprende que AGIP no es exportadora de petróleo y que es importante anotar que conforme se estatuyó en líneas anteriores la aplicación del artículo innumerado 1 siguiente al 15 de la Ley de Régimen Tributario Interno, tiene como premisa fundamental el regular los precios de transferencia, en aplicación del ámbito netamente tributario, de forma que las contraprestaciones que se realicen entre las relacionadas sean similares a las que se realizan entre partes independientes, por lo que como se dejó en claro no existe un régimen tributario especial para la compañía actora y por tanto tributar en función de lo que ella considerada pertinente. Se establece también en la sentencia la aplicación de los innumerados 1,2,3 a continuación del artículo 15 de la LRTI con la finalidad de establecer y regular las transacciones entre partes relacionadas de manera que las contraprestaciones sean similares a las que realizan partes no relacionadas, con la aplicación del principio de plena competencia, para luego determinar los métodos para aplicar el principio de plena competencia dentro de los cuales se menciona el de Precio Comparable no Controlado, método que constaba con el mismo texto en el artículo 66.4 del Reglamento para la Aplicación de la LRTI con fecha 31 de diciembre de 2001 y que en la actualidad aparece en el numeral 1 del artículo 81 del mismo Reglamento de fecha 15 de mayo de 2008, es decir esta norma ya

existía con el mismo texto desde el año 2001. Menciona posteriormente la sentencia que para el caso en concreto es viable la aplicación del método de precio comparable no controlado, destacando además que como un hecho que no está en discusión es que Agip Oil Ecuador es subsidiaria de ENI Internacional que a su vez es subsidiaria de ENI S.P.A. compañías que pertenecen al Grupo Italiano ENI, siendo un solo ente jurídico denominado Agip Oil Ecuador B.V.; que se ha evidenciado que Agip Oil B.V. negoció los barriles de petróleo pendientes de entrega por EP Petroecuador con ENI S.P.A. de lo cual la Administración Tributaria había determinado diferencias en los precios de transferencia entre la partes relacionadas, destacando que en aplicación del artículo 16 de la Ley de Hidrocarburos, la contribuyente de conformidad con el contrato de prestación de servicios recibió como pago la tasa en especie de barriles de petróleo crudo los mismos que a su vez se entregaban a una comercializadora de crudo del grupo ENI, es decir que la operación de comercio exterior se realizada a una parte relacionada de la contribuyente razón por la cual se estableció que en base al método del precio comparable no controlado el precio de plena competencia de los bienes entre relacionadas, es decir establecer el precio que se hubiese pactado de ser parte independientes en transacciones comparables. De los hechos antes expuestos se evidencia que estos se subsumen en los artículos innumerados 1,2,3 a continuación del artículo 15 de la LRTI, artículo 16 de la Ley de Hidrocarburos así como en el artículo 81 numeral 1) del Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno que expone lo relacionado a la aplicación del Método del Precio Comparable no Controlado que consta con el mismo texto en el artículo 6.44 del RLRTI del 2001, es decir el método y su texto estuvo vigente desde el 2001 lo cual lo hace perfectamente aplicable en los hechos expuestos, destacando que es un hecho no controvertido que la contribuyente si bien es cierto no fue exportadora de crudo, no ha desvirtuado la exportación de crudo por instrucciones de AGIP a un importador designado por AGIP razón por la cual se aplicó el régimen de precios de transferencia por ser operaciones vinculadas en comparación con operaciones no vinculadas en circunstancias comparables.

Se establece también en la sentencia : ***"7.3.3) EL PRECIO DE REFERENCIA INTERNACIONAL A LA FECHA DE EMBARQUE, NO SE UTILIZA EN OPERACIONES ENTRE PARTES INDEPENDIENTES.(...) 7.3.3.3) Pronunciamiento del Tribunal.- 7.3.3.3.1) Respecto a lo afirmando por la compañía AGIP en su demanda, cabe hacer una precisión, en***

el sentido que, la actora señala que el artículo 85 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno -publicado en mayo de 2008- establece el método CUP, sin embargo, el artículo en cuestión no se refiere al método del precio comparable no controlado -CUP (como se afirma), sino que se refiere a que la "Referencia Técnica en Materia de Precios de Transferencia" en la legislación nacional, son las "Directrices en Materia de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias" de la OCDE de 1995; así lo expuesto se establece que, el planteamiento se relaciona con el artículo 81 numeral 1 del citado reglamento que norma el "Método del Precio Comparable no Controlado".- (...)En este orden de cosas, este Tribunal destaca que la perito Cerda cuando responden a la pregunta de la parte actora, respecto a "indicar si el precio referencial internacional del WTI descontado es comúnmente utilizado dentro de la industria hidrocarburífera" (foja 981), responde que "el precio internacional WTI descontado como referencia común dentro de la industria hidrocarburífera, debemos indicar que efectivamente, en el mercado de libre competencia, la negociación de petróleo ecuatoriano al ser parte de América, toma como referencia el WTI menos el descuento correspondiente" y agrega que "al crudo marcador WTI por lo general se le resta un castigo debido a la baja calidad del petróleo del país como consecuencia de la mezcla de crudo y pesados durante su transportación" (foja 1031); en este contexto, la perito Cerda y la perito Gallardo (foja 1156 vuelta) concuerdan en que el WTI descontado es utilizado para establecer precios de referencia internacionales en la industria hidrocarburífera, aplicándose para países de América el marcador WTI, entre otros marcadores (v.g. Brent, Oman, Dubai o Opep) que tiene su aplicación en otros territorios.-

7.3.3.3.3) Así las cosas, el artículo 81 numeral 1 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, observado por AGIP y aplicable en este caso para cuando se realizó la determinación, según se analiza en el numeral 7.3.4.3 de esta Sentencia, manda que: "Métodos para aplicar el principio de plena competencia.- Para la determinación del precio de las operaciones celebradas entre partes relacionadas podrá ser utilizado cualquiera de los siguientes métodos, de tal forma que refleje el principio de plena competencia, de conformidad con lo establecido en la Ley de Régimen Tributario Interno: 1. Método del Precio Comparable no Controlado.-(...)"

7.3.3.3.4) En este orden de cosas, la administración tributaria al seleccionar el método de plena competencia y el precio referencial de petróleo crudo comparable, razona que el artículo 81 del Reglamento para la Aplicación

de la Ley de Régimen Tributario Interno, establece los métodos para la aplicación del principio de plena competencia en la determinación del precio de las operaciones celebradas entre partes relacionadas, para lo cual agrega que se conformidad el artículo 82 ibídem, para establecer el método de valoración más apropiado, se parte del método del precio comparable no controlado, que es el primer método, respecto del cual evalúa su aplicación en el caso (foja 112 vuelta). Así las cosas, el SRI agrega que el numeral 1 del artículo 81 del reglamento, detalla dos tipos de transacciones contempladas dentro del método del precio comparable no controlado, las primeras son operaciones de importación y exportación, y las segundas son operaciones de importación y exportación realizadas a través de un intermediario. Ahora bien, en su análisis puntual manifiesta que “El esquema de pago por la prestación de servicios de exploración y explotación de petróleo crudo a Agip Oil Ecuador B.V. responde a una estructura de exportación realizada a través de un intermediario, motivo por el cual ante las circunstancias expuestas, las transacciones realizadas por Agip Oil Ecuador B.V. se encasillan en el segundo tipo de operaciones, por la comercialización con recursos no renovables que se cotizan en mercados transparentes (como es el caso del petróleo) y la intervención de un intermediario internacional (como es el caso de ENI S.P.A) que no es el destinatario efectivo de la mercadería” (lo resaltado fuera de texto).- En este contexto, la administración tributaria sostiene que, para efectos del numeral 1 del artículo 81 del reglamento considera que el valor de cotización es el valor del bien en el mercado transparente del día de la carga de la mercadería, esto es la fecha de embarque del petróleo crudo, cualquiera que sea el medio de transporte, sin considerar el precio pactado con el intermediario. En base a lo expuesto, el SRI afirma que “La Administración Tributaria ha seleccionado como precio referencial del petróleo crudo comparable al WT1 descontado, y con este referencial se ha procedido a aplicar el Método Comparable No Controlado” (foja 113), considerando para el efecto: las fechas de embarque; la valoración del petróleo crudo según el contribuyente; y, la valoración del petróleo crudo según la administración tributaria, para lo cual considera “como precio referencia del petróleo del mercado internacional el WTI, el cual fue ajustado a través del descuento Platt's a la fecha de embarque” (foja 113). Es decir, la administración consideró como valor de la cotización del bien en el mercado transparente del día de la carga de la mercadería, el precio WTI con un descuento (Platt's) a la fecha de embarque.- 7.3.3.3.5) En este contexto, respecto

al crudo marcador WTI, la compañía actora explica que, la fecha base para considerar el WTI y el descuento corresponde a diferentes modalidades, de opciones y de descuento por calidad del crudo (fojas 19 y 19 vuelta), respecto de lo cual concluye que "Consecuentemente, el precio pactado entre terceros independientes se determina considerando los diferentes precios de venta por la diferencia entre el WTI determinado en cada opción detallada en el reciente número 1 menos el descuento de las seis opciones detalladas en el número 2, obteniéndose un resultado de 36 posibles precios de venta de plena competencia de los cuales se puede obtener un rango intercuartil de plena competencia, pactados entre partes independientes. Esto evidencia que, entre partes independientes, no se utiliza el precio que el crudo tiene en mercados internacionales el día del embarque". Es decir, la compañía AGIP al analizar el marcador WTI con descuento, lejos de objetar el precio considerado por el SRI, cuestiona que, a su criterio, no se utiliza el día de embarque para considerar el precio que el crudo tiene en mercados internacionales. En este orden de cosas, este Tribunal establece que la administración tributaria al tenor de lo dispuesto en el artículo 81 numeral 1 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, al utilizar el Método del Precio Comparable no Controlado para establecer el precio de plena competencia del bien transferido entre partes relacionadas (petróleo crudo - recursos naturales no renovables), que tiene cotización conocida en mercados transparentes, por consistir en operaciones de exportación realizadas a través de intermediarios, **consideró efectivamente el valor de la cotización del bien en el mercado transparente del día de la carga de la mercadería, que es el valor que establece la normativa aplicable para el caso en cuestión, que regula el régimen de precios de transferencia.-** Sobre este punto, en los informes periciales, constan las respuestas de las peritos, respecto al cuestionamiento de la compañía actora de que, sí, para las exportaciones de crudo, es una práctica internacional valorarlo en base al día en que se efectúa la carga (foja 981); al respecto la perito Gallardo informa que según el artículo 81 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, la administración tributaria consideró el "valor del bien en el mercado transparente del día de la carga de la mercadería" (foja 1158 vuelta); por su parte, la perito Cerda a diferencia de la perito Gallardo afirma señala como precio los "concertados con anterioridad a la entrega" y agrega que "al utilizar la fecha de embarque se desvirtúa el normal funcionamiento de este mercados (...)"(foja 1038). En este contexto la diferencia de las peritos consiste en establecer la

pertinencia el precio de “concertación” o el de “embarque”; al respecto este Tribunal descarta la apreciación de la perito Cerda puesto, la definición del precio de embarque, concertación, negociación, pago, etc. para el presente caso es irrelevante toda vez que, para el caso de la legislación ecuatoriana, **el artículo 81 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno define expresamente “el valor de la cotización del bien en el mercado transparente del día de la carga de la mercadería”, que es el precio que utilizó la autoridad tributaria en el caso en cuestión.- 7.3.3.3.6)** En consecuencia, por cuanto la administración tributaria en el acto de determinación aplicó los preceptos normativos a fin de establecer el valor de cotización del bien “del día del embarque de la carga” se rechaza argumento formulado por la compañía actor sobre este punto.- **7.3.4) EL AJUSTE DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA, NO PROCEDE DE PUNTUALES OPERACIONES.- (...)****7.3.4.3) Pronunciamiento del Tribunal.-** **7.3.4.3.1)** Sobre las alegaciones de AGIP sobre este punto, este Tribunal considera pertinente analizar dos cuestiones, la supuesta omisión de considerar saldos negativos a favor de la actora, y la vigencia de la norma que reglamenta el régimen de precios de transferencia.- Al igual que lo analizado en el numeral 7.3.3.3.1 de este fallo, existe un error en la formulación del argumento de la parte actora por cuanto plantea su argumento en relación al artículo 85.1 del Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno, cuando se la revisión material de dicha norma, este artículo 85, por una parte no tiene numerales, y por otra parte se refiere a la “Referencia Técnica en Materia de Precios de Transferencia” en la legislación nacional, que son las “Directrices en Materia de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias” de la OCDE de 1995; como se indicó en líneas anteriores, el planteamiento se relaciona con el artículo 81 numeral 1 del citado reglamento que norma el “Método del Precio Comparable no Controlado”.- **7.3.4.3.2)** Así las cosas, como se puntualizó en líneas anteriores, dentro de la legislación ecuatoriana en virtud del principio de plena competencia, la administración tributaria está facultada a someter a imposición, las utilidades que se hubieren obtenido en operaciones entre partes relacionadas cuando, las condiciones de tales operaciones difieren de las que se hubieren estipulado entre partes independientes (artículo tercero incorporado a continuación del artículo 15 de la Ley de Régimen Tributario): **es decir, en la medida que las operaciones analizadas entre partes relacionadas, difieren de otras operaciones en iguales circunstancias entre partes no vinculadas, la consecuencia del régimen de**

*precios de transferencia es determinar con fines tributarios las utilidades de las operaciones que difieren de las de mercado. Así pues, cuando se evidencian transacciones entre partes relacionadas fuera de las fuerzas de mercado (...)***7.3.4.3.4)**

*De lo expuesto, como quedó indicado, en virtud del principio de plena competencia se someten a imposición las ganancias de un contribuyente cuando sus operaciones entre partes relacionadas difieren de las operaciones que en circunstancias similares fueron realizadas por partes independientes, en donde la parte que difiere de las condiciones de mercado, se somete a imposición. Así las cosas, cuando el precio acordado entre las partes relacionadas está dentro de los parámetros del precio de mercado no cabe el ajuste de precios de transferencia, que como se ha señalado en líneas anteriores, busca establecer con fines impositivos “precio que se hubiera pactado entre partes independientes en transacciones comparables” ” (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias - CIAT, Op.Cit.). Por lo tanto, la pretensión de la parte actor sobre este punto deviene en improcedente.- **7.3.4.3.5)***

Ahora bien, respecto a la vigencia del Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno publicado en el suplemento del Registro Oficial número 337 de 15 de mayo de 2008, de conformidad con lo dispuesto en el inciso primero del artículo 11 del Código Tributario, dicha norma rige en el territorio nacional desde el día siguiente al de su publicación en el Registro Oficial, y estuvo vigente para cuando la administración tributaria practicó su determinación. Es de notar que el método aplicable por la administración tributaria en la determinación (léase: Método del Precio Comparable no Controlado - CUP) consta en la legislación nacional como método para verificar el principio de plena competencia entre partes relacionadas desde el 31 de diciembre de 2001 (Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario, RO-S 484).- En este contexto, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 4 del Código Tributario, en virtud de la “reserva de ley” prevista en materia tributaria, sólo las leyes tributarias determinan el objeto imponible, los sujetos activo y pasivo, la cuantía del tributo o la forma de establecerla; por lo tanto la norma contenida en el artículo 81 (85 según AGIP) del Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno, al ser una norma infra legal en donde la forma de establecer o determinar el tributo esta “reservado” a la Ley, y por cuanto tanto las normas de la Ley de Régimen Tributario Interno y de su Reglamento, para el ejercicio fiscal 2008 establecen la normativa aplicable al régimen de precios de transferencia, este Tribunal no advierte la arbitrariedad alegada por la compañía

actora.- 7.3.4.3.6) Es importante observar una aparente contradicción de la compañía actora en su demanda, puesto que por una parte establece que el artículo 81 del Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno publicado en el suplemento del Registro Oficial número 337 de 15 de mayo de 2008 (85 según AGIP) está vigente desde el 1 de enero de 2009 según AGIP-, sin embargo, cuando alega en derecho respecto "ingreso bruto" para efectos de la liquidación y pago del impuesto a la renta (foja 1261) del ejercicio fiscal 2008, la compañía actora señala que se considere el artículo 222 del citado reglamento.- 7.3.4.3.7) En consecuencia se rechazan los argumentos formulados por la compañía actora en este punto, y se confirma el acto impugnado

Es decir en la sentencia se expone que la Administración Tributaria seleccionó el método de plena competencia y el precio referencial del petróleo crudo comparable, de conformidad con el artículo 81 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, en el que se establecen los métodos para la aplicación del principio de plena competencia en la determinación del precio de las operaciones celebradas entre partes relacionadas, destacando además que este método estaba vigente con el mismo texto en el artículo 66.4 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno desde el 31 de diciembre del 2001, lo que implica que dicha norma ya estuvo vigente cuando el SRI realizó la determinación, debiendo establecerse que la misma se refiere a la aplicación de los métodos para la aplicación del principio de plena competencia, y que de conformidad con el artículo 82 ibídem, para establecer el método de valoración más apropiado, se parte del método del precio comparable no controlado, que es el primer método, respecto del cual el Tribunal evalúa su aplicación en el caso, vale decir los hechos se subsumen en la aplicación de las normas enunciadas, (artículos 81 y 82 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno). Debiendo destacar adicionalmente que tanto la Ley de Régimen Tributario Interno como su Reglamento para el año 2008 ya establecían la normativa aplicable al régimen de precio de transferencia. En razón de lo expuesto a criterio de este Tribunal no se configura la aplicación indebida de los artículos innumerados 1, 3, 5 a continuación del artículo 15 de la Ley de Régimen Tributario Interno; artículo 81 1) del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno y 11 del Código Tributario.

Finalmente se concluye que en cuanto al contenido de las normas denunciadas por el recurrente como son: 1) Los artículos innumerados 1, 3, 5 siguientes del artículo 15 de la Ley de Régimen Tributario Interno son normas que se refieren al régimen de los precios de transferencia que tienen como finalidad regular con fines tributarios las transacciones realizadas entre partes relacionadas con la finalidad de que las transacciones sean en similares condiciones a aquellas realizadas entre partes independientes; 2) El artículo 16 de la Ley de Hidrocarburos que se refiere a los contratos de prestación de servicios de exploración y explotación de hidrocarburos y más específicamente con el precio de los hidrocarburos para el caso del pago que se realizaba en especie. 3) El artículo 81 del Reglamento para la Aplicación de Régimen Tributario Interno que se refieren al orden de los métodos para aplicar el principio de plena competencia en utilización de los precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias aprobadas por la OCDE; adicionalmente el numeral 1) del mencionado artículo establece como primer y preeminente método el de precio comparable no controlado, método que estuvo vigente con el mismo texto del artículo 81.1) desde el 31 de diciembre del 2001 en el artículo 66.4 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, es decir que la aplicación de este método ya estuvo vigente con anterioridad a la determinación tributaria objeto de análisis, método considerado como uno de los más directos para establecer las condiciones del mercado en las relaciones comerciales y financieras entre partes vinculadas, debiendo también establecer que solo las leyes tributarias determinan el objeto imponible, los sujetos activo y pasivo de la obligación tributaria, la cuantía del tributo y la forma como se ha de establecer, siendo que el artículo 81.1 del RLRTI es una norma de carácter infralegal y que para el ejercicio 2008 tanto la normas de la Ley de Régimen Tributario Interno y su Reglamento ya habían establecido la normativa aplicable para el régimen de precios de transferencia.

De lo expuesto se establece que las normas de derecho antes analizadas se aplican con la finalidad de evitar que las empresas relacionadas entre sí, empresas vinculada manipulen los precios bajo los cuales realizan el intercambio de bienes y servicios, de manera que aumentan sus costos o deducciones o disminuyen su ingresos gravables en perjuicio de la recaudación tributaria del país, es de esta manera que la normativa de precios de transferencia lo que persigue es asegurar que la rentabilidad que obtienen las compañías que son relacionadas o

que forman parte de grupos transaccionales tributen en cada país en que funcionan por lo beneficios económicos que realmente han generado. Razón por la cual las normas antes expuestas sobre los precios de transferencia son perfectamente aplicables al caso en análisis pues en la sentencia de instancia han quedado demostrados los siguientes hechos: 1) Que Agip fue durante el 2008 la única compañía privada que mantenía Contrato de Prestación de Servicios para la exploración y explotación de hidrocarburos con el Estado Ecuatoriano. 2) Que Agip Oil Ecuador B.V. es subsidiaria de ENI Internacional B.V. quien es subsidiaria de ENI S.P.A. que son compañías relacionadas al Grupo Italiano ENI y por consiguiente no existe independencia en las decisiones financieras, económicas, operativas etc. 3) Que Agip Oil Ecuador B.V. con domicilio en Holanda es compañía relacionada con Agip Oil Ecuador B.V. con domicilio en Ecuador y para todos los efectos son compañías relacionadas en virtud de la vinculación matriz-sucursal respectivamente monto por el cual al ser una extensión territorial se reconocen como un solo ente jurídico denominado Agip Oil Ecuador B.V. 4) Que Agip Oil Ecuador B.V. negoció los barriles de petróleo crudo pendientes de entrega por Petroecuador con ENI SPA quien era comprador intermediario internacional de petróleo crudo quien luego vendió el petróleo a un tercero y este último es quien ingresó al puerto de embarque a cargar el petróleo pagado por Petroecuador. 5) Que la Administración Tributaria ha probado la existencia de una estructura operativa que desencadenó en una exportación a través de un intermediario que no es el destinatario del bien. 6) Que es aceptado por la contribuyente que Agip Oil Ecuador y Agip Holanda son compañías relacionadas y es en esa virtud que el SRI procedió a verificar si ha cumplido con los principios de plena competencia de conformidad con la normativa ecuatoriana y observó diferencias del precio de transferencia en el precio WTI descontado Platts. 7) Que para el ejercicio fiscal 2008 el Estado ecuatoriano en virtud de lo dispuesto en la Ley de Hidrocarburos y en el contrato de prestación de servicios suscrito con AGIP le pagó la tasa de servicio en especie mediante los barriles de petróleo crudo, y que AGIP OIL Ecuador era quien entregaba a una comercializadora del grupo ENI y que dicha negociación se realiza de tal forma que finalmente el comprador del petróleo es ENI SPA quien posteriormente le entrega a Trafigura Bheer B.V. 8) Que de conformidad con el perito Cerda se confirma lo establecido en el acto impugnado en el sentido de que si bien Petroecuador realiza la exportación del crudo con el pago de los servicios a AGIP la operación de comercio exterior es realizada a una parte relacionada de AGIP y de esta manera en base al método del precio

comparable no controlado se ha establecido el precio de plena competencia de los bienes entre relacionadas, con el precio facturado de los bienes transferidos en operaciones entre partes independientes. De lo expuesto este Tribunal de Casación concluye que AGIP OIL ECUADOR B.V. y su matriz en Holanda son partes relacionadas que se deben sujetar a los precios de transferencia y que deben cumplir con el principio de plena competencia.

De lo antes expuesto este Tribunal de Casación llega a la conclusión de que no se configura la aplicación indebida de los artículos: innumerados 1,3,5 de la Ley de Régimen Tributario Interno; artículo 16 de la Ley de Hidrocarburos ; artículo 81.1 de RLRTI y 11 del Código Tributario.

5.2.1.2. Falta de aplicación del artículo 68 del Código Tributario, el Tribunal A quo al respecto en el numeral 7.3.5.3.2 de la sentencia señala que la Administración Tributaria tiene las facultades que la ley le establece dentro del territorio nacional entre ellas está la facultad determinadora que le permite verificar, complementar o enmendar las declaraciones realizadas por los contribuyentes o responsables. Y que a consideración del Tribunal A quo el SRI en el marco de sus facultades que incluye la verificación y aplicación del régimen de precios de transferencia, y que de acuerdo al acto impugnado el SRI realizó un ajuste a los precios de transferencia que la compañía AGIP declaró en el ejercicio fiscal 2008.

Continuando en el mismo orden de ideas, esta Sala especializada al respecto indica que el Tribunal A quo, en la sentencia atacada resalta que la atribución que tiene el SRI, mediante la facultad determinadora para procesar y verificar la declaración del sujeto pasivo, así como a su vez realizar el análisis correspondiente, misma que mediante su acto de determinación puede establecer los ajustes primarios de los precios de transferencia. Ya que es competencia de la Administración Tributaria el conocer las declaraciones de las obligaciones tributarias que realiza el sujeto pasivo, y que para el caso que nos ocupa se trata de AGIP OIL ECUADOR B.V. En virtud de lo expuesto no se evidencia la falta de aplicación del artículo 68 del Código Tributario.

VI. DECISIÓN

6.1.- Este Tribunal de Casación considera que no se ha configurado los vicios alegados por el casacionista.

6.2.- Por los fundamentos expuestos, la Corte Nacional de Justicia, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, **ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA**, resuelve:

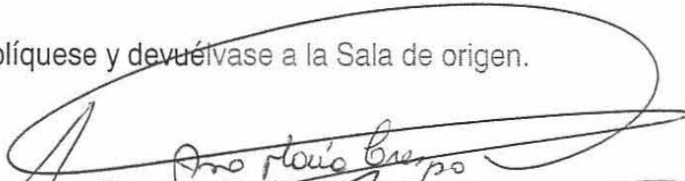
VII. SENTENCIA

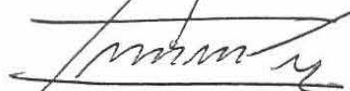
7.1.- NO CASAR la sentencia dictada el 8 de julio del 2016, a las 09h34, por la Sala Única del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario N°1, con sede en Quito, en los términos señalados en el Considerando V de esta Sentencia.

7.2.- Actúe dentro de este proceso, como Secretaria Relatora la doctora Ivonne Marlene Guamaní León.

7.3.- Sin costas.

7.4.- Comuníquese, publíquese y devuélvase a la Sala de origen.


Dra. Ana María Crespo Santos
JUEZA NACIONAL


Dr. José Luis Terán Suárez
JUEZ NACIONAL


Dr. Darío Velástegui Enríquez
JUEZ NACIONAL

Certifico:


Dra. Ivonne Marlene Guamaní León
SECRETARIA RELATORA (e)

FUNCIÓN JUDICIAL

En Quito, miércoles veinte y seis de septiembre del dos mil dieciocho, a partir de las doce horas y diez minutos, mediante boletas judiciales notifiqué la SENTENCIA que antecede a: AGIP OIL ECUADOR B.V. en la casilla No. 2 y correo electrónico rap@law.com.ec; romero.arteta17@foroabogados.ec; cgomez@law.com.ec;. SERVICIO DE RENTAS INTERNAS en la casilla No. 2424 y correo electrónico paulysss@hotmail.com; sri.norte17@foroabogados.ec; epsilva@sri.gob.ec , kvegaarmijos@hotmail.com, en el casillero electrónico No. 1804274254 del Dr./Ab. ESTHELA PAULINA SILVA BARRERA; en la casilla No. 568 y correo electrónico paulysss@hotmail.com; epsilva@sri.gob.ec; sri.norte17@foroabogados.ec , kvegaarmijos@hotmail.com, dfriedman@sri.gob.ec, en el casillero electrónico No. 1804274254 del Dr./Ab. ESTHELA PAULINA SILVA BARRERA. PROCURADOR GENERAL DEL ESTADO en la casilla No. 1200, en el casillero electrónico No. 3632 del Dr./Ab. ARTEAGA VALENZUELA MARCOS. Certifico:

DRA. IVONNE MARLENE GUAMANI LEON
SECRETARIA RELATORA

Aclaración y ampliación del Recurso No. 17751-2016-0500

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA
SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO
DRA. ANA MARIA CRESPO SANTOS, JUEZA NACIONAL PONENTE

Quito, viernes 19 de octubre del 2018, las 09h28.-

VISTOS:

Con relación al pedido de aclaración y ampliación solicitado por el peticionario, en contra de la sentencia¹ emitida el 26 de septiembre de 2018, las 09h15, por esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, para disponer lo pertinente, se considera:

Primero. Del pedido del peticionario.-

Mediante escrito que obra a fojas 207-208, del expediente de casación, al señor Simone Celestino, en su calidad de apoderado general de la compañía AGIP OIL ECUADOR B.V., solicita que la sentencia dictada el 26 de septiembre de 2018, las 09h15, por esta Sala casacional dentro del recurso No. 17751-2016-0500, se aclare y amplíe en los siguientes puntos que versan en:

1 Aclaración, de lo que a continuación indica:

“las razones por las cuales no se ha considerado la comparecencia del señor Simone Celestino como apoderado de la empresa AGIP”

¹ Tribunal integrado por la doctora Ana María Crespo Santos, doctores José Luis Terán Suarez; y, Darío Velástegui Enríquez.

2 Ampliación, solicita que esta Sala Especializada amplíe, lo que a continuación se detalla:

- a) *“Cabe mencionar que la somera referencia que se ha realizado sobre la vigencia de una norma con similar denominación, pero diferente texto y contenido como es el artículo 66.4 del anterior Reglamento para la Aplicación de la LRTI de fecha 31 de 2001; no constituye fundamento para aplicar retroactivamente el artículo 88.1, pues ésta última norma al haber sido creada para reglar una nueva LRTI tiene otro alcance y diferente contenido que la que se pretende aplicar (...) solicitamos ampliar la sentencia tomando en consideración que la casación se fundamentó entre otros aspectos en la aplicación indebida del artículo 81.1 de R.L.R.T.I por falta de vigencia de la norma En la sentencia del proceso de referencia se observa que la Sala Especializada omitió pronunciarse a profundidad sobre la invalidez y oportunidad del Art. 13 de la Ley Orgánica de Aduanas para el caso concreto (...) se ha omitido resolver sobre puntos controvertidos, lo que violentó los derechos de la Compañía, tal como lo dispone el Art. 253 del COGEP”.*
- b) *“en la aplicación del régimen de precios de transferencia lo único que hace falta es que se demuestre que entre independientes se usa el mismo precio que usan partes relacionadas, lo cual fue corroborado de acuerdo con la información dada por el mismo SRI con base en páginas WEB donde partes independientes fijan el precio de hidrocarburos con base a los precios del mes anterior. En virtud de lo anterior, (...) al haberse omitido resolver lo que fue materia sustancial del recurso de casación esto es la aplicación indebida de los artículos 16 de la Ley de Hidrocarburos e innumerado 3 de la LRTI solicitamos comedidamente se sirvan ampliar el contenido de la sentencia dictada el 26 de septiembre de 2016”.*

SEGUNDO. De la contestación de la Administración Tributaria.-

Luego de habérsele corrido traslado², con la antes referida petición de la compañía AGIP OIL ECUADOR B.V., la abogada Paulina Silva Barrera, en su calidad de procuradora fiscal de las

² Traslado, realizado en auto de 2 de octubre de 2018, las 15h07, constante a fs. 210 del expediente sustanciado en esta Sala.

Autoridades Tributarias demandadas, mediante escrito que obra de fs. 213, con relación a la aclaración y ampliación de la sentencia emitida el 26 de septiembre de 2018, las 09h15 por esta Sala, luego de transcribir el artículo 274 del Código Tributario, que refiere a la aclaración y ampliación, ha indicado que:

“el contenido de la sentencia ha observado todos los puntos de la litis, pues su contenido ha motivado adecuadamente su resolución, sin existir mérito suficiente para que proceda su pedido, en virtud de lo cual la Administración Tributaria se permite solicitar a los señores Jueces, se sirvan actuar conforme a derecho corresponda”.

TERCERO. Del análisis y decisión.-

3.1 En trazos generales el peticionario, pretende, y en efecto así lo ha solicitado, se aclare y amplíe, cuál fue el análisis esgrimido por esta Sala casacional para emitir el fallo impugnado, por los puntos previamente señalados en el presente auto.

3.2 A fin de esclarecer jurídica y legalmente el remedio procesal (recurso horizontal) de la aclaración y ampliación solicitada; cabe remitirnos al artículo 274 del Código Tributario, en su primer inciso, establece que: *“La aclaración tendrá lugar si la sentencia fuere oscura; y la ampliación, cuando no se hubiere resuelto alguno de los puntos controvertidos o se hubiere omitido decidir sobre multas, intereses o costas”*³, en este marco, hay que indicar, que la aclaración, cabe cuando el fallo es ininteligible; y, la ampliación, cuando la sentencia resulta diminuta; de ahí que, se le recuerda al peticionario que estos recursos horizontales no proceden contra hechos ocurridos en la audiencia oral; tampoco, es un medio para que se tome examen a las Juezas o Jueces sentenciadores sobre conceptos jurídicos vinculados con el litigio, o trasladarse a los sentenciadores el debate judicial sobre los asuntos controvertidos.

3.3 Es importante manifestar, que la sentencia impugnada, y que fuera expedida por esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, respetó los lineamientos del recurso extraordinario de casación, el mismo que tiene como propósito hacer efectivo los principios constitucionales de seguridad

³ Recursos detallados en el artículo 253 del Código Orgánico General de Procesos-COGEP

jurídica, legalidad e igualdad ante la Ley. No le compete a esta Sala casacional juzgar el pleito con el objeto de resolver a cuál de los litigantes le asiste la razón; al contrario, se limita al contenido de la sentencia a establecer si existe vulneración o no de la ley sustancial, que al caso *in examine*, de conformidad a la causal primera del artículo 3 de la Ley de Casación, por los cargos de: **a)** Indebida aplicación de los artículos 5 siguiente al 15 de la Ley de Régimen Tributario Interno, 16 de la Ley de Hidrocarburos, innumerado 1 siguiente 15 de la Ley de Régimen Tributario Interno, 81 numeral 1 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, innumerado 3 siguiente al 15 de la Ley de Régimen Tributario Interno; y, 11 del Código Tributario; y, **b)** Falta de aplicación del artículo 68 del Código Tributario. Se analizó el fallo recurrido con sujeción a las normativas de derecho argüidas por el señor Thierry Jean-Marie Ghislain Cobut, en su calidad de representante legal de la compañía AGIP OIL ECUADOR B.V, quien presenta el recurso de casación con fecha 22 de julio de 2016, las 16h31; entonces resulta que, la sentencia emitida el 26 de septiembre de 2018, las 09h15, consta de sesenta y seis (66) fojas -anverso y reverso-, en las cuales a lo largo de siete (7) acápites o puntos, se desarrolla todo el fallo; dichos acápites versan sobre:

- **Asunto**, se determina la sentencia que esta Sala casacional analizó y resolvió, esto es, la sentencia de mayoría expedida el 8 de julio de 2016, las 09h34 por la Sala Única del Tribunal Distrital No. 1 de lo Contencioso Tributario del Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha.
- **(I) Antecedentes** del recurso extraordinario de casación, en el sub punto (1.1) consta las causales impugnadas (primera y segunda del artículo 3 de la Ley de casación); en el sub punto (1.1.1) con claridad y transcripción exacta. se señala “todo” el argumento del recurrente con relación a los cargos admitidos, en el (1.2) se precisa el auto de la admisibilidad del recurso de casación (indebida aplicación y falta de aplicación de la causal primera del artículo 3 de la Ley de Casación), dictado por el doctor Juan Montero Chávez, Conjuez de esta Sala, en el (1.3) consta de igual manera, lo alegado por la Administración Tributaria en la contestación a la demanda, en el sub punto (1.4) se detalla la argumentación esgrimida por en el fallo de mayoría expedido el 8 de julio de 2016, las 09h34, por la Sala Única del Tribunal Distrital No. 1 de lo Contencioso Tributario, con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha.
- **(II) Jurisdicción y Competencia** de esta Sala de casación (sustento legal y constitucional).

- (III) **Validez Procesal**, en este acápite esta Sala, determinó que no existe nulidad alguna que declarar.
- (IV) **Planteamiento de los problemas jurídicos**, en este acápite consta los cargos para análisis, esto es: a) Indebida aplicación de los artículos 5 siguiente al 15 de la Ley de Régimen Tributario Interno, 16 de la Ley de Hidrocarburos, innumerado 1 siguiente 15 de la Ley de Régimen Tributario Interno, 81 numeral 1 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, innumerado 3 siguiente al 15 de la Ley de Régimen Tributario Interno; y, 11 del Código Tributario; y, b) Falta de aplicación del artículo 68 del Código Tributario, de conformidad a la causal primera del artículo 3 de la Ley de Casación.
- (V) **Consideraciones y resolución de los problemas jurídicos**. Para volver más didáctico, comprensible y abordar adecuadamente el análisis este acápite se subdivide en (5.1) donde se desarrolla acerca del recurso extraordinario de casación; en el (5.2) se transcribe la normativa impugnada por el casacionista (entiéndase aquella que fue admitida); en el sub punto (5.2.1) se realiza algunas consideraciones de la causal primera del artículo 3 de la Ley de Casación, por indebida aplicación y falta de aplicación. en los (5.2.1.1 y 5.2.1.2) se realiza el análisis del problema jurídico, que en sus conclusiones se dijo: *“Es decir que en este apartado se establece la existencia de un régimen tributario especial que conforme lo estatuye el artículo innumerado 1 siguiente al 15 de la Ley de Régimen Tributario Interno, la regulación que se efectúa en relación con los precios de transferencia, es con fines tributarios, de manera que las contraprestaciones que se realicen entre partes relacionadas sean similares a las que se realizan entre partes independientes. De lo anterior se comprende que el fin de la estructuración de partes relacionadas es para concederle un tratamiento igualitario o como si fuesen partes independientes, para que así la tributación esté normada jurídicamente hacia todas las estructuras que de ella se deriven. Entonces, queda claro que, cuando el Tribunal juzgador analiza lo propio del artículo innumerado 1 siguiente al 15 de la Ley de Régimen Tributario Interno, lo hace para dejar en claro que la compañía AGIP OIL ECUADOR no está sujeta a ninguna salvedad en el tema de precios de transferencia, por lo que, no es viable aplicación de régimen tributario especial alguno. tomando en consideración que el precitado artículo establece la regulación con fines tributarios para partes relacionadas, también se establece la aplicación del artículo innumerado 2 a continuación del 15 de LRTI que expone el principio de plena competencia de lo que el Tribunal establece que se lo aplicará para fines*

tributarios en el sentido de que la aplicación de los precios de transferencia se deberán considerar todas las operaciones realizadas entre partes relacionadas con excepción de las exoneradas en la ley dentro de lo cual se mencionan las excepciones establecidas en el artículo 5 innumerado a continuación del 15 LRTI, artículo innumerado del cual se hace una referencia en la sentencia de instancia en el sentido de sin que este artículo sea aplicado en la sentencia para resolver la causa, siendo que lo que aparece es una referencia del mismo en el sentido de exponer cuales son las causales de excepción para el régimen de precios de transferencia, excepciones que al no encajar en el hecho sujeto de análisis de la sentencia de instancia, no se aplicó en la misma para resolver la causa por lo que de ninguna manera se puede configurar la aplicación indebida del innumerado 5 a continuación del artículo 15 del LRTI, toda vez que como ha quedado establecido este artículo no fue aplicado ni fue determinante para resolver la causa. Que en este apartado aparece la aplicación de los innumerados 1, 2 y 3 a continuación del artículo 15 de la LRTI a fin de determinar que la contribuyente si ésta sujeto al Régimen de Precios de Transferencia, tanto más que tiene un contrato de prestación de servicios de conformidad con el artículo 16 de la Ley de Hidrocarburos lo cual aparece como un hecho probado en la sentencia que menciona que durante el 2008 AGIP era la única compañía privada que mantenía Contrato de Prestación de Servicios para la exploración y explotación de hidrocarburos en el Ecuador (...) Es decir que el Método del Precio Comparable no Controlado estuvo vigente desde diciembre del 2001 en su artículo 66.4 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno el mismo que hoy aparece en el artículo 81.1 del RLRTI con el mismo texto y que adicionalmente las normas de la Ley de Régimen Tributario Interno así como su Reglamento para el año 2008 ya establecían la normativa aplicable sobre los precios de transferencia.(...) De lo expuesto se desprende que AGIP no es exportadora de petróleo y que es importante anotar que conforme se estatuyó en líneas anteriores la aplicación del artículo innumerado 1 siguiente al 15 de la Ley de Régimen Tributario Interno, tiene como premisa fundamental el regular los precios de transferencia, en aplicación del ámbito netamente tributario, de forma que las contraprestaciones que se realicen entre las relacionadas sean similares a las que se realizan entre partes independientes, por lo que como se dejó en claro no existe un régimen tributario especial para la compañía actora y por tanto tributar en función de lo que ella considerada pertinente. Se establece también en la sentencia la aplicación de los innumerados 1,2,3 a continuación del artículo 15 de la LRTI con

la finalidad de establecer y regular las transacciones entre partes relacionadas de manera que las contraprestaciones sean similares a las que realizan partes no relacionadas, con la aplicación del principio de plena competencia, para luego determinar los métodos para aplicar el principio de plena competencia dentro de los cuales se menciona el de Precio Comparable no Controlado, método que constaba con el mismo texto en el artículo 66.4 del Reglamento para la Aplicación de la LRTI con fecha 31 de diciembre de 2001 y que en la actualidad aparece en el numeral 1 del artículo 81 del mismo Reglamento de fecha 15 de mayo de 2008, es decir esta norma ya existía con el mismo texto desde el año 2001. Menciona posteriormente la sentencia que para el caso en concreto es viable la aplicación del método de precio comparable no controlado, destacando además que como un hecho que no está en discusión es que Agip Oil Ecuador es subsidiaria de ENI Internacional que a su vez es subsidiaria de ENI S.P.A. compañías que pertenecen al Grupo Italiano ENI, siendo un solo ente jurídico denominado Agip Oil Ecuador B.V.; que se ha evidenciado que Agip Oil B.V. negoció los barriles de petróleo pendientes de entrega por EP Petroecuador con ENI S.P.A. de lo cual la Administración Tributaria había determinado diferencias en los precios de transferencia entre la partes relacionadas, destacando que en aplicación del artículo 16 de la Ley de Hidrocarburos, la contribuyente de conformidad con el contrato de prestación de servicios recibió como pago la tasa en especie de barriles de petróleo crudo los mismos que a su vez se entregaban a una comercializadora de crudo del grupo ENI, es decir que la operación de comercio exterior se realizada a una parte relacionada de la contribuyente razón por la cual se estableció que en base al método del precio comparable no controlado el precio de plena competencia de los bienes entre relacionadas, es decir establecer el precio que se hubiese pactado de ser parte independientes en transacciones comparables. De los hechos antes expuestos se evidencia que estos se subsumen en los artículos innumerados 1,2,3 a continuación del artículo 15 de la LRTI, artículo 16 de la Ley de Hidrocarburos así como en el artículo 81 numeral 1) del Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno que expone lo relacionado a la aplicación del Método del Precio Comparable no Controlado que consta con el mismo texto en el artículo 6.44 del RLRTI del 2001, es decir el método y su texto estuvo vigente desde el 2001 lo cual lo hace perfectamente aplicable en los hechos expuestos, destacando que es un hecho no controvertido que la contribuyente si bien es cierto no fue exportadora de crudo, no ha desvirtuado la exportación de crudo por instrucciones de AGIP a

un importador designado por AGIP razón por la cual se aplicó el régimen de precios de transferencia por ser operaciones vinculadas en comparación con operaciones no vinculadas en circunstancias comparables (...)Es decir en la sentencia se expone que la Administración Tributaria seleccionó el método de plena competencia y el precio referencial del petróleo crudo comparable, de conformidad con el artículo 81 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, en el que se establecen los métodos para la aplicación del principio de plena competencia en la determinación del precio de las operaciones celebradas entre partes relacionadas, destacando además que este método estaba vigente con el mismo texto en el artículo 66.4 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno desde el 31 de diciembre del 2001, lo que implica que dicha norma ya estuvo vigente cuando el SRI realizó la determinación, debiendo establecerse que la misma se refiere a la aplicación de los métodos para la aplicación del principio de plena competencia, y que de conformidad con el artículo 82 ibídem, para establecer el método de valoración más apropiado, se parte del método del precio comparable no controlado, que es el primer método, respecto del cual el Tribunal evalúa su aplicación en el caso, vale decir los hechos se subsumen en la aplicación de las normas enunciadas. (artículos 81 y 82 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno). Debiendo destacar adicionalmente que tanto la Ley de Régimen Tributario Interno como su Reglamento para el año 2008 ya establecían la normativa aplicable al régimen de precio de transferencia. En razón de lo expuesto a criterio de este Tribunal no se configura la aplicación indebida de los artículos innumerados 1, 3, 5 a continuación del artículo 15 de la Ley de Régimen Tributario Interno; artículo 81 1) del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno y 11 del Código Tributario. Finalmente se concluye que en cuanto al contenido de las normas denunciadas por el recurrente como son: 1) Los artículos innumerados 1, 3, 5 siguientes del artículo 15 de la Ley de Régimen Tributario Interno son normas que se refieren al régimen de los precios de transferencia que tienen como finalidad regular con fines tributarios las transacciones realizadas entre partes relacionadas con la finalidad de que las transacciones sean en similares condiciones a aquellas realizadas entre partes independientes; 2) El artículo 16 de la Ley de Hidrocarburos que se refiere a los contratos de prestación de servicios de exploración y explotación de hidrocarburos y más específicamente con el precio de los hidrocarburos para el caso del pago que se realizaba en especie. 3) El artículo 81 del Reglamento para la Aplicación

de Régimen Tributario Interno que se refieren al orden de los métodos para aplicar el principio de plena competencia en utilización de los precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias aprobadas por la OCDE; adicionalmente el numeral 1) del mencionado artículo establece como primer y preeminente método el de precio comparable no controlado, método que estuvo vigente con el mismo texto del artículo 81.1) desde el 31 de diciembre del 2001 en el artículo 66.4 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, es decir que la aplicación de este método ya estuvo vigente con anterioridad a la determinación tributaria objeto de análisis, método considerado como uno de los más directos para establecer las condiciones del mercado en las relaciones comerciales y financieras entre partes vinculadas, debiendo también establecer que solo las leyes tributarias determinan el objeto imponible, los sujetos activo y pasivo de la obligación tributaria, la cuantía del tributo y la forma como se ha de establecer, siendo que el artículo 81.1 del RLRTI es una norma de carácter infralegal y que para el ejercicio 2008 tanto la normas de la Ley de Régimen Tributario Interno y su Reglamento ya habían establecido la normativa aplicable para el régimen de precios de transferencia. De lo expuesto se establece que las normas de derecho antes analizadas se aplican con la finalidad de evitar que las empresas relacionadas entre sí, empresas vinculada manipulen los precios bajo los cuales realizan el intercambio de bienes y servicios, de manera que aumentan sus costos o deducciones o disminuyen su ingresos gravables en perjuicio de la recaudación tributaria del país, es de esta manera que la normativa de precios de transferencia lo que persigue es asegurar que la rentabilidad que obtienen las compañías que son relacionadas o que forman parte de grupos transaccionales tributen en cada país en que funcionan por lo beneficios económicos que realmente han generado. Razón por la cual las normas antes expuestas sobre los precios de transferencia son perfectamente aplicables al caso en análisis pues en la sentencia de instancia han quedado demostrados los siguientes hechos: 1) Que Agip fue durante el 2008 la única compañía privada que mantenía Contrato de Prestación de Servicios para la exploración y explotación de hidrocarburos con el Estado Ecuatoriano. 2) Que Agip Oil Ecuador B.V. es subsidiaria de ENI Internacional B.V. quien es subsidiaria de ENI S.P.A. que son compañías relacionadas al Grupo Italiano ENI y por consiguiente no existe independencia en las decisiones financieras, económicas, operativas etc. 3) Que Agip Oil Ecuador B.V. con domicilio en Holanda es compañía relacionada con Agip Oil Ecuador B.V. con domicilio en Ecuador y para todos los

efectos son compañías relacionadas en virtud de la vinculación matriz-sucursal respectivamente monto por el cual al ser una extensión territorial se reconocen como un solo ente jurídico denominado Agip Oil Ecuador B.V. 4) Que Agip Oil Ecuador B.V negoció los barriles de petróleo crudo pendientes de entrega por Petroecuador con ENI SPA quien era comprador intermediario internacional de petróleo crudo quien luego vendió el petróleo a un tercero y este último es quien ingresó al puerto de embarque a cargar el petróleo pagado por Petroecuador. 5) Que la Administración Tributaria ha probado la existencia de una estructura operativa que desencadenó en una exportación a través de un intermediario que no es el destinatario del bien. 6) Que es aceptado por la contribuyente que Agip Oil Ecuador y Agip Holanda son compañías relacionadas y es en esa virtud que el SRI procedió a verificar si ha cumplido con los principios de plena competencia de conformidad con la normativa ecuatoriana y observó diferencias del precio de transferencia en el precio WTI descontado Platts. 7) Que para el ejercicio fiscal 2008 el Estado ecuatoriano en virtud de lo dispuesto en la Ley de Hidrocarburos y en el contrato de prestación de servicios suscrito con AGIP le pagó la tasa de servicio en especie mediante los barriles de petróleo crudo, y que AGIP OIL Ecuador era quien entregaba a una comercializadora del grupo ENI y que dicha negociación se realiza de tal forma que finalmente el comprador del petróleo es ENI SPA quien posteriormente le entrega a Trafigura Bheer B.V. 8) Que de conformidad con el perito Cerda se confirma lo establecido en el acto impugnado en el sentido de que si bien Petroecuador realiza la exportación del crudo con el pago de los servicios a AGIP la operación de comercio exterior es realizada a una parte relacionada de AGIP y de esta manera en base al método del precio comparable no controlado se ha establecido el precio de plena competencia de los bienes entre relacionadas, con el precio facturado de los bienes transferidos en operaciones entre partes independientes. De lo expuesto este Tribunal de Casación concluye que AGIP OIL ECUADOR B.V. y su matriz en Holanda son partes relacionadas que se deben sujetar a los precios de transferencia y que deben cumplir con el principio de plena competencia. De lo antes expuesto este Tribunal de Casación llega a la conclusión de que no se configura la aplicación indebida de los artículos: innumerados 1,3,5 de la Ley de Régimen Tributario Interno; artículo 16 de la Ley de Hidrocarburos ; artículo 81.1 de RLRTI y 11 del Código Tributario. 5.2.1.2. Falta de aplicación del artículo 68 del Código Tributario. el Tribunal A quo al respecto en el numeral 7.3.5.3.2 de la sentencia señala que la Administración Tributaria tiene las facultades que la ley

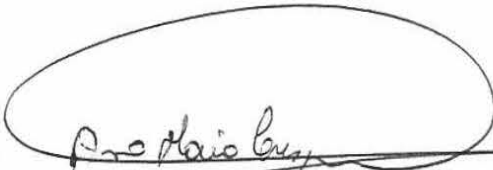
le establece dentro del territorio nacional entre ellas está la facultad determinadora que le permite verificar, complementar o enmendar las declaraciones realizadas por los contribuyentes o responsables. Y que a consideración del Tribunal A quo el SRI en el marco de sus facultades que incluye la verificación y aplicación del régimen de precios de transferencia, y que de acuerdo al acto impugnado el SRI realizó un ajuste a los precios de transferencia que la compañía AGIP declaró en el ejercicio fiscal 2008. Continuando en el mismo orden de ideas, esta Sala especializada al respecto indica que el Tribunal A quo, en la sentencia atacada resalta que la atribución que tiene el SRI, mediante la facultad determinadora para procesar y verificar la declaración del sujeto pasivo, así como a su vez realizar el análisis correspondiente, misma que mediante su acto de determinación puede establecer los ajustes primarios de los precios de transferencia. Ya que es competencia de la Administración Tributaria el conocer las declaraciones de las obligaciones tributarias que realiza el sujeto pasivo, y que para el caso que nos ocupa se trata de AGIP OIL ECUADOR B.V. En virtud de lo expuesto no se evidencia la falta de aplicación del artículo 68 del Código Tributario.

- (VI y VII) Decisión y Resolución, en la cual consta la decisión en derecho de esta Sala de casación.

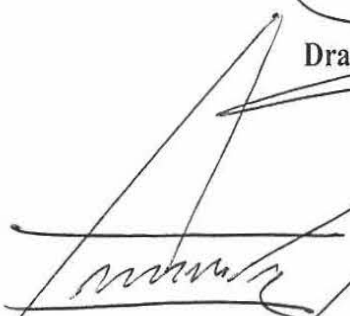
3.4 Queda claro, entonces, que la sentencia dictada el 26 de septiembre de 2018, las 09h15, por esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, ha sido clara, inteligible, y no presenta obscuridad en su texto, ya que no se han utilizado frases indeterminadas en el razonamiento y resolución; por consiguiente, existe claridad en lo resuelto y dispuesto; así también, ha tomado en consideración todos los argumentos esgrimidos en la fundamentación por el recurrente; y, se ha motivado con claridad meridiana la decisión, lo cual ha permitido arribar a la toma de la resolución de no casar la sentencia dictada el 8 de julio de 2016, las 09h34, por la Sala única del Tribunal Distrital No. 1 de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha.

CUARTO.- Ahora bien, esta Sala, mediante auto de 3 de julio de 2018, las 13h58, agrega al proceso el escrito de fecha 2 de julio de 2018, las 14h25, presentado por el señor Simone Celestino, en el cual adjunta la escritura pública de protocolización de la copia certificada del poder general otorgado por la compañía AGIP OIL ECUADOR B.V., a su favor, justificando su calidad de apoderado de dicha compañía.

QUINTO.- Por todo lo expuesto, se niega los pedidos de aclaración y ampliación solicitados por el señor Simone Celestino, en su calidad de apoderado general de la compañía AGIP OIL ECUADOR B.V; en consecuencia, y acorde con lo dispuesto en el fallo, devuélvase inmediatamente al proceso al Tribunal de origen para la ejecución de la sentencia. Actúe la doctora Ligia Marisol Mediavilla, como Secretaria Relatora de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, por encargo, de conformidad con el Oficio No. 025-PSCT-CNJ-18, 15 de octubre de 2018, emitido por la Presidencia de esta Sala. **Notifíquese y Cúmplase.**


Dra. Ana María Crespo Santos

JUEZA NACIONAL


Dr. José Luis Terán Suárez

JUEZ NACIONAL


Dr. Darío Velástegui Enríquez

JUEZ NACIONAL

Certifico.-


Dra. Ligia Marisol Mediavilla

SECRETARIA RELATORA (E)

FUNCIÓN JUDICIAL

En Quito, viernes diecinueve de octubre del dos mil dieciocho, a partir de las diecisiete horas y cinco minutos, mediante boletas judiciales notifiqué el AUTO que antecede a: AGIP OIL ECUADOR B.V. en la casilla No. 2 y correo electrónico rap@law.com.ec; romero.arteta17@foroabogados.ec; cgomez@law.com.ec;. SERVICIO DE RENTAS INTERNAS en la casilla No. 2424 y correo electrónico paulysss@hotmail.com; sri.norte17@foroabogados.ec; epsilva@sri.gob.ec , kvegaarmijos@hotmail.com, en el casillero electrónico No. 1804274254 del Dr./Ab. ESTHELA PAULINA SILVA BARRERA; en la casilla No. 568 y correo electrónico paulysss@hotmail.com; epsilva@sri.gob.ec; sri.norte17@foroabogados.ec , kvegaarmijos@hotmail.com, dfriedman@sri.gob.ec, jeortiz@sri.gob.ec, ragaibor@sri.gob.ec, en el casillero electrónico No. 1804274254 del Dr./Ab. ESTHELA PAULINA SILVA BARRERA. PROCURADOR GENERAL DEL ESTADO en la casilla No. 1200, en el casillero electrónico No. 3632 del Dr./Ab. ARTEAGA VALENZUELA MARCOS. Certifico:

LIGIA MARISOL MEDIAVILLA
SECRETARIA RELATORA (E)

FUNCIÓN JUDICIAL

DOCUMENTO FIRMADO
ELECTRONICAMENTE

Firmado por
LIGIA MARISOL
MEDIAYILLA
C=EC
L=QUITO
CI
1001817129

RAZÓN: Siento como tal que las 41 fotocopias que anteceden debidamente foliadas, selladas y rubricadas son iguales a los originales que constan dentro del Recurso de Casación No. 17751-2016-0500 (Juicio de Impugnación No. 17503-2012-0047), (Resolución No. 399-2018), que sigue la compañía AGIP OIL ECUADOR B.V, en contra del DIRECTOR ZONAL 9 DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS, las mismas que las confiero debidamente certificadas. Quito, 31 de octubre del 2018. Certifico.-

DRA. IVONNE MARLENE GUAMANÍ LEÓN
SECRETARIA RELATORA (E)



Resolución No. 400-2018



Recurso N° 782-2016

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA DEL ECUADOR

SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO

JUEZA PONENTE: DRA. ANA MARÍA CRESPO SANTOS

ACTOR: I.A.E. INDUSTRIA AGRÍCOLA EXPORTADORA INAEXPO C.A.

DEMANDADO: DIRECTOR REGIONAL NORTE DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS
DEL ECUADOR

Recurso N° 782-2016

Quito, jueves 27 de septiembre del 2018, las 10h50.-

ASUNTO

Resolución del recurso de casación interpuesto por el señor César Ricardo Descalzi Barreiro, en calidad de Apoderado Especial de la Compañía I.A.E. INDUSTRIA AGRÍCOLA EXPORTADORA INAEXPO C.A., en contra de la sentencia dictada el 29 de noviembre del 2016, a las 13h37, por la Sala de lo Contencioso Tributario, con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, dentro del juicio de impugnación parcial a las Resoluciones Nros. 117012008RDEV001258 y 117012008RDEV000773 de 28 de enero y 15 de febrero de 2008, emitidas por el Director Regional Norte del Servicio de Rentas Internas, que negó parcialmente la devolución del Impuesto al Valor Agregado de los meses de junio y julio 2007.

I. ANTECEDENTES

1.1.- De acuerdo al escrito que contiene el recurso de casación de fecha 14 de diciembre del 2016, el casacionista se fundamentó en la Ley de Casación, por **causal primera**, por el vicio de aplicación indebida de los artículos 4 de la Decisión N° 388 de la Comunidad Andina y 57 de la Ley de Régimen Tributario Interno; y, **causal quinta** por el vicio de decisiones contradictorias o incompatibles.

1.2.- Mediante auto de fecha 17 de abril del 2017, el doctor Darío Velástegui Enríquez, Conjuez de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, calificó la admisibilidad parcial del recurso en referencia, por la **causal quinta** del artículo 3 de la Ley de la materia, de manera exclusiva por el vicio de decisiones contradictorias o incompatibles.

1.3.- Con relación a la **causal quinta**, el casacionista alega por el vicio de decisiones contradictorias o incompatibles: *“(...) Decisiones contradictorias o incompatibles Producto de la aplicación indebida del Art. 57 de la Ley de Régimen Tributario Interno, así como el Art. 4 de la Decisión No. 388 de la Comunidad Andina expuestas en el punto anterior, la Sala Única del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario No. 1, llega a una decisión contradictoria con lo argumentado dentro de la sentencia recurrida, como se indica a continuación: Dentro del considerando 3.3.3. de la sentencia recurrida, la Sala Única del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario No.... luego de citar textualmente el Art. 57 de la Ley de Régimen Tributario Interno señala lo siguiente: “(...) dicho pronunciamiento no ‘puede ser ignorado por el Tribunal, tomando en cuenta que, varios comprobantes de venta fueron negados la devolución de IVA al ser considerados como servicios, **procediendo su devolución siempre y cuando dichas adquisiciones de servicios sean utilizados en el proceso de producción, fabricación, transporte o comercialización de los bienes exportados. (...)**” Por otro lado, en el considerando 3.3.4.5 de la sentencia recurrida, la Sala Única del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario No. 1 señala: “(...) De lo expuesto se puede apreciar que, los comprobantes que la Actora pretende hacer valer para la devolución del IVA del mes de julio de 2007, corresponde a activos fijos, servicios y a bienes que no se incorporan al*

producto exportado (...), mas no ha demostrado que los valores negados por concepto de devolución de IVA se tratan de la adquisición de servicios utilizados en el proceso de producción, fabricación, transporte o comercialización de los bienes exportados, conforme lo establece la norma supranacional (...)" En virtud de lo antes indicado existe una contradicción respecto al criterio con el cual la Sala motiva su resolución, debido a que por una parte señala que la normativa tributaria vigente durante el ejercicio 2007 no reconocía la devolución del IVA a los exportadores por los gastos incurridos que tengan la naturaleza de servicios, y por otro lado, se hace referencia a que INAEXPO no probó que los gastos incurridos que constituyen servicios, hayan sido dentro del proceso de producción, fabricación, transporte o comercialización de los bienes exportados, conforme lo establece la norma supranacional. Consecuentemente, podría interpretarse que en el evento de que INAEXPO hubiera probado que el IVA pagado en los gastos que tienen la naturaleza de servicios y que hayan sido incurridos dentro del proceso de producción, fabricación, transporte o comercialización de los bienes exportados, podrían haber sido objeto de devolución, de acuerdo a lo dispuesto en la norma supranacional, en este caso la Decisión No. 388 de la Comunidad Andina de Naciones, y a pesar de que la parte dispositiva resuelve rechazar la sentencia, conforme se desprende del análisis de los considerandos de la sentencia, el criterio de la Sala es contradictorio, puesto que el fundamento para resolver contiene argumentos incompatibles con lo resuelto en sentencia.(...)" (Proceso sustanciado en el Tribunal de lo Contencioso Tributario, con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, fs. 957-958)

1.4.- Con fecha 21 de abril del 2017, el doctor Nelson Patricio Pérez Pérez, en calidad de Procurador fiscal del Servicio de Rentas Internas, presenta su contestación al Recurso de Casación interpuesto por la empresa I.A.E. INDUSTRIA AGRÍCOLA INAEXPO C.A., señala lo siguiente: "(...) La sentencia recurrida de 29 de noviembre de 2016 emitida por los Señores Jueces que conformaron la Sala Única del Tribunal Distrital No.1 de lo Contencioso Tributario, en la cual, se resolvió rechazar la demanda por extemporánea, no amerita que me pronuncie sobre las disposiciones legales que supuestamente se han infringido, por las siguientes razones: 1. Los Jueces que conformaron la Tercera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1 calificara con la demanda de impugnación el 11 de marzo de 2008, manifestando que la

aceptaban a trámite por reunir los requisitos formales, sin haberse legitimado previamente la comparecencia de los abogados, quienes con oferta de poder o ratificación, propusieron la demanda de impugnación del acto administrativo, y con el agravante de que ni siquiera se verificó la oportunidad de la demanda, según lo estipulado en el artículo 229 del Código Tributario; negligencia procesal de los jueces a quos, quienes conocieron el presente juicio que ha llegado innecesariamente a estas instancias judiciales, y que por principio de responsabilidad, según lo estipulado en el artículo 15 del Código Orgánico de la Función Judicial, no aplicaron oportunamente el principio de debida diligencia en los proceso a su cargo haciendo incurrir a la Función Judicial y a la Administración Tributaria, en gastos innecesarios, pérdida de tiempo y de recursos económicos, que finalmente han ocasionado perjuicio al Estado Ecuatoriano. 2. Si los Jueces que conocieron inicialmente la demanda, hubieran analizado responsablemente, la oportunidad de la misma, hubieren evitado que se litigue innecesariamente por nueve (9) años, y sin necesidad de calificar la demanda habría dictado el correspondiente auto de archivo por extemporaneidad de la demanda. 3. Durante estos nueve (9) años de litigar innecesariamente, se ha llegado a ésta instancia judicial, que por el principio garantista del debido proceso y derecho a la defensa, se han tenido que evacuar todas las instancias procesales y conceder el presente recurso de casación, mismo que ha sido aceptado parcialmente. 4. Es menester hacer un análisis somero de la sentencia recurrida, que los Señores Jueces, si tenían claro que debía ser rechazada por ser extemporánea la demanda, cometieron el error de analizar el fondo de las pretensiones del actor, lo que ha dado lugar a que se interponga el presente recurso; por tal razón evidente, no amerita pronunciamiento por parte de la Administración Tributaria, y que Vuestras Autoridades deben rechazar de plano el recurso por no ser procedente, y carente de valor legal. (...)” (Proceso sustanciado en esta Sala Especializada, fs. 8)

1.5.- Finalmente, es menester señalar lo que el Tribunal de instancia esgrimió en la sentencia recurrida, que su parte considerativa manifestó: “(...) TERCERO.- El problema jurídico radica en determinar la legitimidad de las Resoluciones Nros. 117012008RDEV001258 y 117012008RDEV000733 de 28 de enero y 15 de febrero de 2008 emitidas por el Director Regional Norte del Servicio de Rentas Internas, que niegan la devolución del Impuesto al

Valor Agregado de los meses de junio y julio de 2007, en su orden, por cuanto los comprobantes de venta presentados han sido considerados por el sujeto activo como "servicio" y "no costo".- Previo a ello, como un asunto preliminar, corresponde resolver las excepciones dilatorias de la parte Demandada. 3.1.- Sobre la ilegitimidad de personería del representante legal de la compañía Actora.- Al respecto, del proceso se evidencia que, la Magistrada de Sustanciación de la Tercera Sala del Tribunal Distrital Nro. 1, mediante providencia del 29 de mayo de 2008, ordenó bajo prevenciones legales al Sr. Angel Gonzalo Moya Vallejo, legitime en legal y debida forma su personería (fs. 18 vta.), siendo cumplido dicho mandato judicial, con escrito y anexo presentados con fecha 30 de mayo de 2008 (fs. 21 a 22), con lo cual se desecha la excepción formulada por el Demandado. 3.2.- Sobre la extemporaneidad de la demanda respecto a la Resolución Nro. 117012008RDEV001258 de 28 de enero de 2008 emitida por el Director Regional Norte del Servicio de Rentas Internas. 3.2.1.- Resulta necesario referirnos al principio de seguridad jurídica contenido en el Artículo 25 del Código Orgánico de la Función Judicial, establece que: "Las juezas y jueces tienen la obligación de velar por la constante, uniforme y fiel aplicación de la Constitución, los instrumentos internacionales de derechos humanos, los instrumentos internacionales ratificados por el Estado y las leyes y demás normas jurídicas".- Sobre el particular, Fernando Garrido Falla, en la obra colectiva por él dirigida: "Comentarios a la Constitución", Segunda Edición, Civitas, Madrid, 1985, afirma que este principio "exige conocer de antemano cuáles son las consecuencias jurídicas de los propios actos, quien se compromete a algo o inicia una actuación de cualquier tipo ha de encontrar una respuesta jurídica cierta en el Ordenamiento Jurídico vigente en relación con las responsabilidades que contrae. De modo que la seguridad jurídica consiste en a) la certeza del Derecho, que intrínsecamente debe ser claro y preciso y formalmente publicado; b) la regla de irretroactividad, salvo norma expresa en contrario y c) la jerarquía normativa que impide una alteración arbitraria que vincula especialmente la actuación administrativa, pero también la actuación de los jueces sometidos al imperio de la Ley".- Por tanto, este principio no sólo comporta certeza sino legalidad y delimita la actuación de los poderes públicos.- Al respecto, Gerardo Ataliba, en su artículo denominado "Seguridad Jurídica", Revista Española de Derecho Financiero núm. 59/1988, al abordar esta temática, señala que "toda actuación estatal se subordina a la ley y de ella depende. Toda actuación

pública tiene por base y por límite a la ley. Esta contiene decisiones iniciales, innovadoras y básicas del Estado. Las restantes actuaciones del Estado serán balizadas, enmarcadas, contenidas, informadas, pautadas y limitadas por la ley. Ninguna (actuación estatal) puede contrariar la ley. En cuanto a los ciudadanos, sólo a la ley deben obediencia. Ella constituye la solemne expresión de la voluntad popular, manifestada por los representantes del pueblo, transformándose así en voluntad del Estado, irresistible y obligatoria." Las leyes son generales y regulan las situaciones iguales en forma idéntica, debiendo ser aplicadas por igual a todas las personas; en eso consiste el principio de generalidad de las leyes que tiene una estrecha vinculación con el principio de igualdad. En este sentido, Balaguer Callejón, M. L.: "El Principio de Igualdad en la Constitución Española": La aplicación judicial del principio de igualdad, diferencia entre los aspectos de la igualdad dentro de la Constitución de la siguiente forma: "la igualdad como derecho a no sufrir discriminación en la ley, la igualdad como límite para el legislador, que no puede producir normas que atenten contra este derecho y, la igualdad formal en el proceso de aplicación del derecho". Si bien es cierto, al juez le corresponde garantizar el acceso a la justicia y emitir fallos debidamente motivados, no es menos cierto que las partes procesales deben conocer sus derechos y la forma prevista para poder ejercerlos oportunamente en cumplimiento de las normas procesales vigentes. Téllez Aguilera, A., en su libro "El Procedimiento Contencioso-Administrativo Abreviado", Editorial Edisofer, Madrid, 2000, hace una interesante reflexión en cuanto al principio de tutela judicial efectiva y señala que aunque la decisión judicial no recaiga sobre el fondo del asunto, no habrá conculcación del derecho fundamental a la tutela judicial, si ello obedece a causas procesales (falta de competencia del órgano, falta de legitimación del actor, por interponerse la pretensión en procedimiento inadecuado), puesto que el artículo 24.1 de la Constitución española no puede interpretarse como un derecho incondicional a la prestación jurisdiccional, sino como un derecho a obtenerla siempre que se ejerza por las vías procesales legalmente establecidas. El Tribunal Constitucional de España en sentencia nro. 264/2005 de 24 de octubre (R.T.C. 2005, 264), se pronunció de la siguiente manera con respecto a la tutela judicial efectiva: "Este Tribunal ha venido afirmando, en una reiterada y consolidada doctrina, que el derecho a la tutela judicial efectiva sin indefensión (art. 24.1 CE [RCL 1978, 2836]) incluye el derecho a obtener de los órganos judiciales una respuesta razonable, motivada, fundada en Derecho y

congruente con las pretensiones oportunamente deducidas por las partes durante la sustanciación del proceso (S.T.C. 218/2004, de 29 de noviembre [RTC 2004, 218]”. De su parte, el Código Tributario norma la posibilidad de acudir a los Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario, para impugnar una resolución de única o última instancia administrativa bajo ciertos supuestos y, establece para ello, la forma de hacerlo a través de distintas directrices que forman parte de un procedimiento previamente establecido, entre las cuáles se encuentra la oportunidad del ejercicio del respectivo derecho de impugnación, oportunidad que según el caso puede ser de veinte días, cuarenta días o seis meses y que, en consideración a los principios de legalidad, igualdad, seguridad jurídica y tutela judicial efectiva; principalmente, es de aplicación general y obligatoria y no puede ser inobservada.

3.2.2.- Siendo así, el Artículo 220 del Código Tributario, determina el tipo de acciones de impugnación de competencia de los Tribunal Distritales de lo Contencioso Tributario: “El Tribunal Distrital de lo Fiscal es competente para conocer y resolver de las siguientes acciones de impugnación, propuestas por los contribuyentes o interesados directos: “... 3a. De las que se planteen contra resoluciones de las administraciones tributarias que nieguen en todo o en parte reclamaciones de contribuyentes, responsables o terceros o las peticiones de compensación o de facilidades de pago... 7a. De las que se presenten contra resoluciones definitivas de la administración tributaria, que nieguen en todo o en parte reclamos de pago indebido o del pago en exceso;...”.- Al respecto, la Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia, dentro del recurso nro. 27-98, publicado en el R. O. Nro. 167 de 11 de septiembre de 2003, ha señalado: “... Por otra parte, es necesario dejar establecido que, el pago realizado por la Empresa actora FLOPEC por IVA en los meses de mayo a octubre de 1999, es un pago debido sujeto a devolución en los términos previstos en el Art. 69 letra b) de la Ley de Régimen Tributario Interno y no como equivocadamente califica la Sala Distrital de pago indebido...”.- En el mismo sentido, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, dentro del expediente nro. 30, publicado en el S. R. O. Nro. 89 de 23 de noviembre de 2010. (Los subrayados y negrillas son propios) En el presente caso, al tratarse de impugnación parcial a la resolución administrativa que negó la devolución total del Impuesto al Valor Agregado pagado debidamente por la empresa Actora, su impugnación se encuentra en la acción tercera del Artículo 220 del Código Tributario, más no de aquellas de

pago indebido. 3.2.3.- Establecida el tipo de acción de competencia de este Tribunal, corresponde establecer cuál es el término para interponer la demanda, cuando se trata de una resolución que niega la devolución del IVA pagado en la adquisición local o importación de bienes empleados en la fabricación de bienes a exportarse, establecido en el Artículo 72 de la Codificación de la Ley de Régimen Tributario Interno, publicada en el S. R. O. Nro. 463 de 17 de noviembre de 2004.- Sobre el particular, el artículo 229 del Código Tributario, señala: "Proposición de las acciones: Oportunidad.- Quienes se creyeran perjudicados por una resolución de única o última instancia administrativa, podrán impugnarla ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal, dentro de veinte días contados desde el siguiente al de su notificación, si residieren en el territorio del Estado, o de cuarenta días, si residieren en el exterior. El plazo será de seis meses, resida o no el reclamante en el país, si lo que se impugna fuere una resolución administrativa que niegue la devolución de lo que se pretenda indebidamente pagado...".- Lo cual ha sido ratificado por la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, dentro del recurso nro. 178-2008, publicado en el R. O. Nro. 141 de mayo de 2011.- De lo expuesto, queda claro que, el término para impugnar resoluciones administrativas que niegan la devolución del IVA pagado por las personas naturales o jurídicas, en la adquisición local o importación de bienes empleados en la fabricación de bienes que exporten, es el establecido en el inciso primero del Artículo 229 de Código Tributario; es decir, es de veinte días hábiles contados a partir de la notificación del acto administrativo impugnado. 3.2.4.- Del proceso, consta a fojas 7 a 13, la Resolución Nro. 117012008RDEV001258 de 28 de enero de 2008 emitida por el Director Regional Norte del Servicio de Rentas Internas, con su respectiva razón de notificación de fecha 29 de enero de 2008; y, por otro lado, consta de fojas 1 a 4, la demanda formulada por el Sr. Angel Gonzalo Moya Vallejo, en calidad de Gerente General y representante legal de la empresa I.A.E. Industria Agrícola Exportadora INAEXPO C.A., con su respectiva razón de presentación por parte del Secretario del Tribunal Distrital de lo Fiscal Nro. 1, de fecha 28 de febrero de 2008.- De lo cual se evidencia que, el acto impugnado, esto es, la Resolución Nro. 117012008RDEV001258 de 28 de enero de 2008 fue notificada el 29 de enero de 2008, en tanto que, la demanda fue deducida el 28 de febrero de 2008; es decir, desde la fecha de notificación de la resolución impugnada hasta la fecha de presentación de la demanda, han transcurrido más de veinte días hábiles. lo que deviene que ésta fue

presentada de manera inoportuna, toda vez que la empresa Actora tuvo oportunidad de presentar la demanda hasta el 26 de febrero de 2008, considerando los días 4 y 5 de febrero de 2008 no laborables por carnaval, recuperables los días sábados 9 y 16 de los mismos mes y año, conforme al Decreto Ejecutivo 418 de 19 de junio de 2008 publicado en el R. O Nro. 116 de 29 de junio de 2007. 3.2.5.- Siendo que, la falta de oportunidad en la demanda redundaría en que sea innecesario analizar el fondo de la controversia u otras pretensiones que aduzcan las partes, pues este Tribunal carece de competencia para aquello, debiendo considerar el pronunciamiento de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, que resuelve el recurso de casación nro. 118-2009, publicado en el S. R. O. Nro. 190 de 8 de septiembre de 2011. 3.2.6.- Considerando que, la demanda de impugnación en contra de la Resolución Nro. 117012008RDEV001258 de 28 de enero de 2008, es inoportuna al haberse presentado fuera del término legal; en virtud del derecho a la seguridad jurídica prescrito en el Artículo 82 de la Constitución y del principio de oportunidad establecido en el primer inciso del Artículo 229 del Código Tributario, se torna improcedente el análisis y resolución del problema jurídico planteado respecto a la citada resolución impugnada, misma que se encuentra firme conforme al Artículo 83 del Código Tributario. 3.3.- Ahora bien, para resolver el problema jurídico formulado, con relación a la legitimidad de la Resolución 117012008RDEV000773 de 15 de febrero de 2008, también materia de controversia, corresponde referirnos a los motivos de negativa parcial de devolución del IVA del mes de julio de 2007 constantes en dicha resolución, a la normativa conexa y a las pruebas aportadas por las partes procesales. 3.3.1.- De fojas 13 a 16, consta el acto impugnado, el mismo que reconoce la devolución del IVA por USD \$ 26.229,32 correspondiente al mes de julio de 2007 y niega el valor de USD \$ 12.895,04, por cuanto "... corresponde por una parte a comprobantes de venta de adquisiciones de bienes que no sustentan costo de producción de los bienes exportados; y por otra, a comprobantes de venta correspondientes a adquisiciones de servicios...", describiendo el número de ruc, razón social, número, valor y valor IVA de los comprobantes de venta y el motivo de negativa de devolución, por lo que, la alegación de la empresa Actora de falta de motivación del acto impugnado no tiene sustento alguno. 3.3.2.- La compañía Actora fundamenta su demanda, en dos normas vigentes al período reclamado, la del Artículo 57 de la Ley de Régimen Tributario Interno, que se refiere al crédito tributario por

exportación de bienes, que en el inciso primero, dice: "Las personas naturales y Sociedades exportadoras que hayan pagado y retenido el IVA en la adquisición de bienes que exporten, tienen derecho a crédito tributario por dichos pagos. Igual derecho tendrán por el impuesto pagado en la adquisición de materias primas, insumos y servicios utilizados en los productos elaborados y exportados por el fabricante. Una vez realizada la exportación, el contribuyente solicitará al Servicio de Rentas Internas la devolución correspondiente acompañando copia de los respectivos documentos de exportación"; y, en el Artículo 72 sobre la devolución del IVA a exportadores, que reza: "Las personas naturales y las sociedades que hubiesen pagado el Impuesto al Valor Agregado en las adquisiciones locales o importaciones de bienes que se exporten, así como aquellos bienes, materias primas, insumos, servicios y activos fijos empleados en la fabricación y comercialización de bienes que se exporten, tienen derecho a que ese impuesto les sea reintegrado, sin intereses, en un tiempo no mayor a noventa (90) días, a través de la emisión de la respectiva nota de crédito, cheque u otro medio de pago. Se reconocerán intereses si vencido el término antes indicado no se hubiese reembolsado el IVA reclamado. El exportador deberá registrarse, previa a su solicitud de devolución, en el Servicio de Rentas Internas y éste deberá devolver lo pagado contra la presentación formal de la declaración del representante legal del sujeto pasivo".- Disposición última, clara respecto al derecho que tienen los contribuyentes a la devolución del Impuesto al Valor Agregado pagado en la adquisición de bienes empleados en la fabricación de los bienes que se exporten, en la medida que se cumpla con los presupuestos legales allí establecidos, teniendo presente que, para el caso de la negativa parcial de la devolución del IVA del mes de julio de 2007, la normativa legal no consideraba devolución en las adquisiciones de servicios utilizados en los productos elaborados y exportados, lo cual ha sido ratificado por la Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia, dentro del recurso nro. 67-2003 publicado en el R. O. Nro. 427 de 23 de septiembre de 2004: "... La Sala juzgadora acepta que la totalidad de las ventas constituyen exportaciones, cuestión fáctica que no es dable examinar en casación. En mérito de las consideraciones expuestas, las Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema, ADMINISTRANDO JUSTICIA EN NOMBRE DE LA REPUBLICA Y POR AUTORIDAD DE LA LEY, casa la sentencia de 4 de diciembre del 2002 expedida por la Sala Unica del Tribunal Distrital de, lo Fiscal N° 4 y dispone que para la devolución del IVA solicitada se tome en

cuenta únicamente el impuesto pagado entre los meses de mayo y agosto de 1999; que se acepte exclusivamente el IVA pagado en la adquisición de bienes en el mercado local y los importados, excluyéndose los que correspondan a servicios; y, que se acepten exclusivamente las compras de bienes respaldadas por facturas u otros documentos en los que se haya cumplido con los requisitos del caso; todo de acuerdo a lo que se deja expuesto en el considerando cuarto de esta sentencia. Deberá descontarse los valores que se hayan devuelto a la empresa, y de ser del caso, calcularse los intereses en la forma señalada por el Art. 69 A mencionado...".- Y, en el mismo sentido, se ha pronunciado la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, dentro del recurso nro. 432-2001, ha señalado: "... En forma reiterada y uniforme la Sala de lo Fiscal de la ex Corte Suprema de Justicia y actual Contencioso Tributaria de la Corte Nacional, (causas Nos. 67 - 2003, 144 - 04, 307 - 06, 180 - 03, 74 - 01 por mencionar unas pocas) ha sostenido que, el art. 72 (69 - A en la reforma de abril de 1999) de la Ley de Régimen Tributario Interno, que estuvo vigente en el período 2007, sobre el que se discute en este litigio, reconoce el derecho a la devolución del IVA pagado en la adquisición local o en la importación de bienes que se utilicen para las actividades de exportación, mas no en la adquisición de "servicios", la cual fue agregada efectivamente en la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador publicada en el Registro Oficial N° 242 del 29 de diciembre de 2007.... es necesario dejar sentado que el criterio de la actual Sala Contencioso Tributaria, no ha variado, es decir, se mantiene que el art. 72 (ex 69 - A), no concedía la devolución por los servicios... Es claro que el legislador, no incluyó ex profeso la devolución del IVA a los exportadores por la prestación de servicios, tan es así que, cuando lo quiso hacer debió reformar la norma e incluir la devolución por servicios (Ley de Equidad), por tanto tal devolución no está amparada en la Ley. Tampoco procede la aplicación del art. 4 de la Decisión 388 de la Comunidad Andina de Naciones, porque la misma Decisión otorga a los países miembros un régimen de control y aprobación de los requisitos y documentos que cada caso requieran. y en este caso ha sido expresamente negado por el SRI. El art. 57 de la LRTI no es aplicable al caso, porque la empresa jamás ha solicitado crédito tributario y su consecuente compensación, cual es el sentido y regulación de esta norma, sino la devolución señalada en el art. 72, sin que quepa hacer la proposición en forma alternativa...". 3.3.3.- Ahora bien, respecto al tratamiento de la devolución de IVA

pagado por los exportadores en la adquisición de servicios, el Tribunal Andino de Justicia, dentro del proceso 76-IP-2005, ha señalado que las citadas normas nacionales no pueden ser restrictivas ni contradecir lo prescrito en el artículo 4 de la decisión 388, e indica: "... De acuerdo con lo establecido por el artículo 4 de la Decisión 388, el monto total de los impuestos indirectos vigentes, que figuran en su Anexo 1, que hayan sido efectivamente pagados en la adquisición de las materias primas, insumos intermedios, servicios y bienes de capital, nacionales o importados, consumidos o utilizados en el proceso de producción, fabricación, transporte o comercialización de bienes de exportación, será devuelto al exportador...", concluyendo en el numeral segundo que: "... La Decisión 388 establece que debe ser devuelto el total de los impuestos indirectos pagados por el exportador por concepto de los Impuestos determinados por la norma comunitaria, dejando a cada País Miembro la facultar para establecer el sistema de control y verificación de la documentación sustentatoria del pedido. Para el caso de la República del Ecuador, el impuesto correspondiente es el Impuesto al Valor Agregado, I.V.A", y en el numeral sexto que: "... En acatamiento del principio de la aplicabilidad directa, los jueces nacionales deben aplicar en sus decisiones el derecho comunitario vigente en la materia respectiva, sin que puedan alegar la existencia de una norma nacional anterior o posterior contraria a la comunitaria..."- Por tanto, dicho pronunciamiento no puede ser ignorado por este Tribunal, tomando en cuenta que, varios comprobantes de venta fueron negados la devolución de IVA al ser considerados como servicios, procediendo su devolución siempre y cuando dichas adquisiciones de servicios sean utilizados en el proceso de producción, fabricación, transporte o comercialización de los bienes exportados. 3.3.4.- Siendo deber del Juez lograr certeza respecto a su justa decisión, atendiendo a los hechos afirmados y a los elementos aportados por las partes en sus respectivas actuaciones, conforme es la esencia del principio de verdad procesal contenido en el Artículo 27 del Código Orgánico de la Función Judicial, que, en palabras del maestro Carnelutti: "El juez está en medio de un minúsculo círculo de luces, fuera del cual todo es tinieblas: detrás de él el enigma del pasado, y delante, el enigma del futuro. Ese minúsculo cerco es la prueba."(Carnelutti: La Prueba Civil, Buenos Aires, Edic. Arayú, 1955, pag. 18.), y tomando en cuenta lo previsto en el Artículo 258 del Código Tributario, que en su parte pertinente, señala: "... es obligación del actor probar los hechos que ha propuesto

afirmativamente en la demanda y que ha negado expresamente la autoridad demandada...”, puesto que “la insuficiencia probatoria por regla general sirve de fundamento al juez para desechar una acción por infundada” (Álvaro Mejía Salazar, La prueba en el proceso tributario ecuatoriano, en Marco Albán y César Montaña, coord., Tópicos Contemporáneos de Derecho Tributario. Quito, Editorial Cevallos, 2013, 74.), para lo cual, la parte Actora podía utilizar todos medios de prueba legales, sea al presentar su demanda o en la etapa probatoria ordenada por el juez, conforme lo determina el Artículo 261 del Código Tributario: “Las pruebas pueden presentarse junto con la demanda o escrito inicial de que se trate, o dentro del período probatorio que se conceda para el efecto”, se evidencia que, la empresa Actora solicitó en su escrito de prueba: i. que se tenga como prueba a su favor, todo cuanto de autos le fuere favorable, en especial los fundamentos de hecho y de derecho de la demanda: ii. que se señale día y hora para exhibición contable; y, iii. que se oficie a la Dirección General del SRI para que remita copia certificada del expediente que sirvió de base para las Resoluciones Nros. 117012007RDEV028512 y 117012007REDEV033628, de lo cual se realizan dos precisiones, la primera, relativa a que no obra del proceso la remisión de los expedientes de los citados actos administrativo, ni éstas dos resoluciones fueron materia de impugnación judicial; y, la segunda, que realizada la diligencia de exhibición contable solicitada por la empresa Actora, con la intervención de los peritos Lic. Norma Negrete Ontaneda, por la parte Actora, e Ing. Mariela Buitrón Espinoza, por el Demandado; ambos informes constan del proceso, presentados dentro de los términos concedidos en la diligencia (fs. 49) y en providencias (fs. 53, 56 y 58), de los cuales se observa: 3.3.4.1.- De las preguntas nros. 1, 2 y 4 formuladas por la parte Actora y absueltas por los peritos, refieren a determinar el cumplimiento o no de los requisitos formales en los comprobantes de venta, lo cual es no materia de la negativa de devolución del IVA en el acto impugnado. 3.3.4.2.- De la pregunta nro. 1 formulada por el Demandado sobre el listado de comprobantes de venta negados su devolución, especificando si cumplen con las condiciones: a. costos de producción; b. bienes o servicios; y, c. activos fijos; se tomarán varios comprobantes de venta contenidos en el acto impugnado: facturas nros. 854, 853, 859, 845, 847, la perito Lic. Norma Negrete indica para todos los casos que: “... cumplen con las siguientes condiciones: a. Costo de Producción. B. Bienes o Servicios y c. Activos fijos; estas condiciones se los ha incluido en el detalle adjunto

A 1 y 1.1 ..." (fs. 883), y sobre estas facturas en el anexo 1.1 indica como condiciones de registro contable "costo de producción" (fs. 887 vta.), en tanto que, la perito Ing. Mariela Buitrón, dice: "No presenta el comprobante de venta y el registro de diario" (fs. 76 a 77); factura nro. 1007, la perito Lic. Norma Negrete, de acuerdo al anexo 1.1. señala que pertenece a "costo de producción" (fs. 887 vta.), en tanto que, la perito Ing. Mariela Buitrón, dice: "No presenta el comprobante de venta y el registro de diario" (fs. 77); factura nro. 5195, la perito Lic. Norma Negrete, indica "costo de producción" (fs. 887), en tanto que la perito Ing. Mariela Buitrón, indica "servicio" y "costo de producción" (fs. 77); facturas nros. 306, 540, 562, 564, 569, 570 y 571, la perito Lic. Norma Negrete, indica como condiciones de registro contable en el anexo 1.1., "activos fijos" (fs. 887) en tanto que la perito Ing. Mariela Buitrón, señala "servicio" "costo de producción" (fs. 76); facturas nros. 333, 312, 274, 297 y 294, la perito Lic. Norma Negrete, indica en el anexo 1.1.: "compra bien o servicio" (fs. 887 a 887 vta.), en tanto que la perito Ing. Mariela Buitrón, señala: "bien" "pasivo (proveedores)" (fs. 76); factura nro. 80978, la perito la perito Lic. Norma Negrete, indica en el anexo 1.1.: "gasto comercial" (fs. 887 vta.), en tanto que la perito Ing. Mariela Buitrón señala: "servicio" "gasto en venta"(fs. 76).

3.3.4.3.- De la pregunta nro. 3 de la Administración sobre determinar las cuentas contables en las cuales fueron registrados los comprobantes de venta y donde se encuentran clasificados, la perito Lic. Norma Negrete Ontaneda, informó: "... que el registro se lo realiza por una parte al Costo de Producción y a construcciones en proceso como reconocimiento al gasto devengado; también se reconoce el crédito tributario, en el pasivo se registran las retenciones correspondientes de acuerdo a la LORTRI; y, el valor a pagar al proveedor..." (fs. 883), en tanto que, la perito Ing. Mariela Buitrón, indica: "... no todas las facturas están registradas directamente al costo de producción, sino que se encuentran registradas en las cuentas de: propiedad planta y equipo, proveedores, costos y gastos, que puede ser observado en el anexo 7", además describe "cuenta contable grupo general "115, 12, 214, 412"; descripción de cuenta contable "inventarios; propiedad, planta y equipo; proveedores; costos y gastos; facturas no entregadas los registros contables"; valor contabilizado: "49.692,62; 29.175,36; 21.705,41; 800,00; 6.085,21"; IVA: "5.963,10; 3.501,05; 2.640,67; 96,00; 730,22", que da un total de IVA: "12.895,0372".

3.3.4.4.- Pregunta que tiene relación con la pregunta nro. 3 formulada por el Actor referente a que informen cuales fueron las cuentas contables en las

que se registró los comprobantes de venta negados y si se encuentran debidamente clasificadas, la perito Lic. Norma Negrete: "... el registro contable se lo realiza por una parte al Costo de Producción o construcciones en curso como reconocimiento del gasto devengado; también se reconoce el crédito tributario, en el pasivo se registran las retenciones correspondientes de acuerdo a la LORTI; y el valor a pagar al proveedor", en tanto que, la perito Ing. Mariela Buitrón, se remite a las respuestas dadas en el numeral precedente.

3.3.4.5.- De la pregunta nro. 4 formulada por el Actor referente a si encuentran debidamente registrada en la contabilidad de la compañía la importación negada, la perito Lic. Norma Negrete, indica que: "... se puede observar que se encuentran debidamente registrada en la contabilidad en la cuenta 41101024001 Ventas Exterior Puerto Gquil...", en tanto que, la perito Ing. Mariela Buitrón, señala que, "se pudo verificar que la importación cuyo análisis fue solicitado, se encuentra contabilizada...".- De lo expuesto se puede apreciar que, los comprobantes que la Actora pretende hacer valer para la devolución del IVA del mes de julio de 2007, corresponde a activos fijos, servicios y a bienes que no se incorporan al producto exportado tales como pintura, extintores, útiles de oficina, entre otros, más no ha demostrado que los valores negados por concepto de devolución de IVA se tratan de la adquisición de servicios utilizados en el proceso de producción, fabricación, transporte o comercialización de los bienes exportados, conforme lo establece la norma supranacional.

3.4.- En virtud de lo cual, este Tribunal considera que, la empresa Actora no presentó elementos de convicción ni prueba fehaciente que determine el derecho a la devolución del Impuesto al Valor Agregado del período julio 2007, por haberse presentado comprobantes de venta correspondientes a adquisiciones, considerados como "servicio" y "no costo" en la Resolución Nro. 117012008RDEV000773 de 15 de febrero de 2008 emitida por el Director Regional Norte del Servicio de Rentas Internas, no evidenciando prueba alguna que los justifique como costo de producción de los bienes exportados o como bienes de servicios utilizados en el proceso de fabricación, transporte o comercialización de los bienes exportados, y consecuentemente, no ha desvanecido las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad establecidas en el Artículo 82 del Código Tributario y en la doctrina existente, relativos a que los actos administrativos se presumen legítimos, en tanto no se demuestre lo contrario, y al tratar sobre la presunción de legitimidad de estos, el tratadista ecuatoriano Efraín Pérez manifiesta: "La referencia a la

presunción de legitimidad le atribuye el efecto corriente de las presunciones, que es invertir la carga de la prueba, es decir que los actos se presumen legítimos mientras no se demuestre lo contrario.” (Efraín Pérez, Derecho Administrativo Tomo I, tercera edición actualizada, Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito, p. 447).- Por lo que, sin otra consideración, la Sala Única del Tribunal Distrital Nro. 1 de lo Contencioso Tributario, ADMINISTRANDO JUSTICIA EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA, con base en los fundamentos constantes en los considerandos de este fallo, rechaza la demanda presentada por el Sr. Ángel Gonzalo Moya Vallejo, en su calidad de Gerente General y representante legal de la compañía I.A.E. Industria Agrícola Exportadora INAEXPO C.A., y declara la legitimidad de la Resolución Nro. 117012008RDEV000773 de 15 de febrero de 2008; y, la firmeza de la Resolución Nro. 117012008RDEV001228 de 28 de enero de 2008, emitidas por el Director Regional Norte del Servicio de Rentas Internas, al haber sido interpuesta la acción en forma extemporánea.- Sin costas.- Notifíquese y cúmplase.- (...).”(Proceso sustanciado en el Tribunal de lo Contencioso Tributario, con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, fs. 934-939)

II. JURISDICCIÓN Y COMPETENCIA

2.1.- Este Tribunal Especializado es competente para conocer y resolver la presente acción de casación, en virtud de las Resoluciones Nos. 341-2014 de 17 de diciembre de 2014 y 009-2018, de 23 de enero de 2018, emitidas por el Pleno del Consejo de la Judicatura; Resoluciones Nos. 01-2018 de 26 de enero de 2018 y 02-2018 de 01 de febrero de 2018, expedidas por el Pleno de la Corte Nacional de Justicia; así como el sorteo que consta en el proceso y en atención a lo previsto en los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República Ecuador, 185 segunda parte, numeral 1 del Código Orgánico de la Función Judicial; y, primero de la Codificación de la Ley de Casación.

III. VALIDEZ PROCESAL

3.1.- No se observa del proceso ninguna circunstancia que pueda afectar la validez procesal y no existe nulidad alguna que declarar; por lo que, estando en autos para resolver, se considera.

IV.- PLANTEAMIENTO DE LOS PROBLEMAS JURÍDICOS

4.1.- Previamente a señalar el cargo imputado, es pertinente indicar que el proponente del recurso de casación ha fundamentado su pedido en la causal quinta del Art. 3 de la Ley de la materia, como a continuación se manifiesta:

CAUSAL QUINTA (ART. 3 Ley de Casación)

Cargo único: *El juzgador en la parte dispositiva adopta disposiciones contrarias o incompatibles.*

V.- CONSIDERACIONES Y RESOLUCIÓN DE LOS PROBLEMAS JURÍDICOS

5.1.- El recurso de casación es de carácter extraordinario, de alta técnica jurídica, formal y excepcional, cuyo principal objetivo es la defensa del ius constitutionis, esto es, protege el ordenamiento jurídico imperante, por medio de la correcta interpretación y aplicación del Derecho, con el propósito de hacer efectivos los principios de seguridad jurídica, legalidad e igualdad en la aplicación de la Ley, mediante dos vías ordenadas: por un lado, la llamada función nomofiláctica de protección y salvaguarda de la norma, y por otro lado la función uniformadora de la jurisprudencia en la interpretación y aplicación del derecho objetivo. Así la crítica del recurrente a la sentencia de instancia, para conseguir ser examinada por la Sala de Casación, debe tener por objeto las consideraciones de ésta, que constituyan la ratio decidendi del fallo.

5.2.- Conforme el problema jurídico descrito en este fallo, el recurrente acusa la causal quinta del Art. 3 de la Ley de Casación, cuando el juzgador en la parte dispositiva adopta disposiciones contrarias o incompatibles, conforme se señaló en el número 4.1., cargo único.

5.2.1.- En consideración a la causal quinta alegada por el recurrente, descrita en el numeral 5 del artículo 3 de la Ley de Casación indica: *"5ta. Cuando la sentencia o auto no contuvieren los requisitos exigidos por la Ley o en su parte dispositiva se adoptan decisiones contradictorias"*. Normativa, que prevé dos vicios que pueden dar lugar a que se case el auto o fallo impugnado, de conformidad con la jurisprudencia casacional, esto es : i) Carecer de los requisitos que exige la Ley; esto es omisiones que la afectan en cuanto acto escrito, en su estructura formal, por ejemplo omitir la identificación de las personas que la resolución se refiere, en la enunciación de las pretensiones, en la motivación (fundamento del recurrente) que se funda en los hechos y en el derecho, o en la parte resolutive, en relación al lugar, fecha y firma de quien la expide; y, ii) Que la parte dispositiva adopte disposiciones contradictorias o incompatibles, como se evidencia este vicio se sub divide en: 1. Disposiciones contradictorias; y, 2. Disposiciones incompatibles. Ciertamente, las disposiciones en mención atacan la sentencia, pero deben ser analizadas indistintamente.

5.2.1.1.- Ahora bien, es pertinente enfocarnos al segundo vicio, el mismo que se orienta a que la sentencia debe contener congruencia interna, es decir debe poseer una armonía entre sus partes; por lo cual al no existir, contradicción entre ellas, o a su vez contiene afirmaciones o resoluciones contradictorias entre sí.¹

5.2.1.2.- Es fundamental indicar que la causal quinta está compuesta por dos partes como lo señala Luis Cueva Carrión: *"...El objeto de la parte primera lo constituye toda la sentencia en su integridad, porque se refiere a la universalidad de la sentencia y no a una sola de sus partes. En cambio, la segunda parte de esta causal quinta tiene por objeto solamente una parte de ella, la parte dispositiva; por lo tanto, su objeto es particular y muy específico..."*.² Es decir que la primera parte de la causal quinta corresponde a *"Cuando la sentencia o auto no contuviera los requisitos exigidos por la Ley"*; y, la segunda atañe *"o en su parte dispositiva se adoptan decisiones contradictorias o incompatibles"*. Para el presente caso materia del recurso de casación, la admisibilidad fue por el vicio, cuando el juzgador en la parte dispositiva adopta disposiciones contrarias o incompatibles.

¹ Luis Cueva Carrión, *La Casación en materia civil*, Ediciones Cueva Carrión, Quito- Ecuador, año 2011, pág. 331.

² Luis Cueva Carrión, *La Casación en materia civil*, Ediciones Cueva Carrión, Quito- Ecuador, año 2011, pág. 330.

5.2.2.- Al respeto, la compañía I.A.E. INDUSTRIA AGRÍCOLA EXPORTADORA INAEXPO C.A. alega que el órgano jurisdiccional de instancia, en el numeral 3.3.3. de la sentencia señala que *“...procediendo su devolución siempre y cuando dichas adquisiciones de servicios sean utilizados en el proceso de producción, fabricación, transporte o comercialización de los bienes exportados...”*. Y que en el punto 3.3.4.5 señala que *“... mas no ha demostrado que los valores negados por concepto de devolución de IVA se tratan de la adquisición de servicios utilizados en el proceso de producción de los bienes exportados, conforme lo establece la norma supranacional...”*

5.2.3.- Bajo el contexto antes descrito, se procede a analizar el cargo formulado por el recurrente, el mismo que alega, que el órgano jurisdiccional de instancia emitió un criterio contradictorio en la resolución. El tratadista antes citado, doctrinariamente señala sobre este vicio: *“... La parte dispositiva contiene varias órdenes que, necesariamente, deben cumplirse y para esto es requisito indispensable que quien la va ejecutarla si sus disposiciones no son contradictorias, ni incompatibles; de serlo, la sentencia se tornaría inejecutable. (...) (...) Esta segunda parte de la causal quinta está estructurada por los elementos siguientes: a) el objeto sobre el cual recae esta causal lo constituye, en forma exclusiva, la parte dispositiva de la sentencia; y, b) los defectos que puede contener esta parte son dos: 1) contradictoriedad; o, 2) incompatibilidad....”*³. Es decir para el caso que nos ocupa se trata del vicio de contradicción en la resolución que es lo que el recurrente acusa, debiendo destacar que en el planteamiento del recurso se aprecia que el recurrente considera que el vicio de contradicción e incompatibilidad son sinónimos, lo cual es errado, por cuanto como ha quedado señalado, en la estructura de la causal quinta en su segunda parte se aprecian como sub-causales, la contradicción de la sentencia y la incompatibilidad, es decir como causales distintas más no como sinónimas.

Que la contradicción de la sentencia se configura cuando existen disposiciones contradictorias entre sí, irrespetando las reglas de la lógica que tornan al fallo en inaplicable; y, que la

³ Ibidem, pág. 331-332

incompatibilidad de la sentencia se refiere a la adopción de medidas incompatibles que se excluyen entre sí tornando a la sentencia en inejecutable.

5.2.4.- Continuando con el mismo orden de ideas esta Sala especializada una vez que se examinado la sentencia objetada, se aprecia que el órgano jurisdiccional de instancia ha indicado:

- En el numeral 3.3.3 de la sentencia atacada se hace una referencia a las normativa contenida en el artículo 4 de la Decisión 388, respecto de los *"... impuestos que efectivamente hayan sido pagados en la adquisición de materia prima, insumos intermedios, servicios y bienes de capital, nacional o importados, consumidos o utilizados en el proceso de producción, fabricación, transporte o comercialización de bienes de exportación serán devueltos al exportador..."* Y además se menciona que, cada país miembro tendrá la facultad de establecer el sistema de control y verificación de la documentación sustentatoria. Por lo cual el Tribunal A quo, manifiesta que de acuerdo a la normativa mencionada *"...dicho pronunciamiento no puede ser ignorado por este Tribunal, tomando en cuenta que, varios comprobantes de venta fueron negados la devolución de IVA al ser considerados como servicios, procediendo su devolución siempre y cuando dichas adquisiciones de servicios sean utilizados en el proceso de producción, fabricación, transporte o comercialización de los bienes exportados..."* (Énfasis pertenece a la Sala) De acuerdo a lo antes citado el Tribunal juzgador de instancia cita la normativa de la Decisión 388, y establece que dará cumplimiento por parte del Tribunal **"siempre y cuando"** las adquisiciones realizadas cumplan con los parámetros establecidos en el artículo 4 de la normativa antes indicada.
- Por otra parte el numeral 3.3.4.5 se desprende que, el Tribunal A quo llegó a la conclusión de que los comprobantes de empresa *"... Actora pretende hacer valer para la devolución del IVA, del mes de julio de 2007, corresponde a activos fijos, servicios y a bienes que no se incorporan al producto exportado tales como pintura, extintores, útiles de ofician, entre otros, más no ha demostrado que los valores negados por concepto de devolución de IVA se tratan de la adquisición de servicios utilizados en el proceso de producción, fabricación,*

transporte o comercialización de los bienes exportados, conforme lo establece la norma supranacional...” En tal virtud, el órgano jurisdiccional de instancia después del análisis correspondiente llegó a concluir que los valores que no fueron considerados por la Administración Tributaria para devolución de IVA, no cumplieron con lo establecido en el artículo 4 de la Decisión 388 para ser considerados.

5.2.4.- Conclusión.- De lo anotado en líneas anteriores y del análisis realizado tanto al recurso de casación y a la sentencia atacada, esta Sala especializada concluye que el Tribunal A quo en el numeral 3.3.3 hace referencia a la normativa contenida en la Decisión 388, correspondiente a la devolución del IVA. Dicho lo anterior el Tribunal A quo no establece una afirmación respecto a los comprobantes de venta presentados por la empresa actora, más solo cita la norma con la cual resolvería la causa. Por otra parte en el numeral 3.3.4.5 el Tribunal juzgador de instancia procede a negar la pretensión del actor, estableciendo que los valores alegados por la parte actora no se circunscriben a la normativa supranacional. En tal virtud al no existir una negación y afirmación, en la misma sentencia que demuestre una vulneración al principio lógico, es decir que existan dos juicios contradictorios, no se configura el vicio establecido en la causal quinta del Art. 3 de la Ley de Casación propuesto por el recurrente.

VI. DECISIÓN

6.1.- Este Tribunal de Casación considera que no se ha configurado el vicio alegado por el casacionista.

6.2.- Por los fundamentos expuestos, la Corte Nacional de Justicia, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, **ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA**, resuelve:

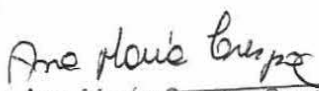
VII. SENTENCIA

7.1.- NO CASAR la sentencia dictada el 29 de noviembre del 2016, a las 13h37, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario, con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, en los términos señalados en el Considerando V de esta Sentencia.

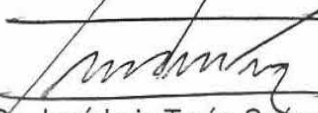
7.2.-Actúe dentro de este proceso, como Secretaria Relatora la doctora Ivonne Marlene Guamaní León.

7.3.- Sin costas.

7.4.- Comuníquese, publíquese y devuélvase a la Sala de origen.


Dra. Ana María Crespo Santos

JUEZA NACIONAL


Dr. José Luis Terán Suárez

JUEZ NACIONAL


Dr. Darío Velástegui Enríquez

JUEZ NACIONAL

Certifico:


Dra. Ivonne Marlene Guamaní León

SECRETARIA RELATORA (e)

FUNCIÓN JUDICIAL

En Quito, jueves veinte y siete de septiembre del dos mil dieciocho, a partir de las quince horas y cuarenta y tres minutos, mediante boletas judiciales notifiqué la SENTENCIA que antecede a: COMPAÑIA I.A.E. INDUSTRIA AGRICOLA EXPORTADORA INAEXPO C.A. (MOYA VALLEJO ANGEL GONZALO, GERENTE GENERAL Y REPRESENTANTE LEGAL) en la casilla No. 3931 y correo electrónico jaimejia@deloitte.com, pnaranjo@deloitte.com, sgavilanez@deloitte.com, sherrera@deloitte.com, manarvaez@deloitte.com, pestrella@deloitte.com, en el casillero electrónico No. 1714080635 del Dr./Ab. JAIME SANTIAGO MEJÍA ANDRADE. DIRECTOR REGIONAL NORTE DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS en la casilla No. 568 y correo electrónico roalgaval@yahoo.com, sri.norte17@foroabogados.ec, npatricioperezp@hotmail.com, en el casillero electrónico No. 1716394638 del Dr./Ab. ROBERTO ALFREDO GAIBOR VALDIVIEZO. Certifico:

DRA. IVONNE MARLENE GUAMANI LEON
SECRETARIA RELATORA

Aclaración del Recurso No. 17751-2016-0782

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA
SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO
DRA. ANA MARIA CRESPO SANTOS, JUEZA NACIONAL PONENTE

Quito, ~~viernes 19 de octubre del 2018~~, las ~~09h24.-~~

VISTOS:

Con relación al pedido de aclaración solicitado por el peticionario, en contra de la sentencia dictada el 27 de septiembre de 2018, las 10h50¹, por esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, para disponer lo pertinente, se considera:

Primero. Del pedido del peticionario.-

Mediante escrito que obra a fojas 32-33, del expediente de casación, el señor Francisco Montiel, por los derechos que representa en calidad de apoderado especial de la compañía I.A.E. INDUSTRIA EXPORTADORA INAEXPO C.A., solicita que el fallo dictado el 27 de septiembre de 2018, las 10h50, por esta Sala casacional dentro del recurso No. 17751-2016-0782, se aclare en los siguientes puntos que versa en:

- a) *"Respecto a este punto -5.2.4- (...) se sirvan aclarar el análisis efectuado (...) mediante la cual, decide que no existe una negación y afirmación en la misma sentencia que demuestre una vulneración al principio lógico, toda vez que en el Recurso de Casación presentado por INEXPO claramente establece de forma precisa que en la sentencia de fecha 29 de noviembre de 2016 la Sala Única del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario No. 1 indica (...)*

¹Tribunal conformado por la doctora Ana María Santos Crespo, doctores José Luis Terán Suárez; y, Darío Velástegui Enríquez. Jueza y Jueces Nacionales.

- b) *“se sirvan aclarar la sentencia de fecha 27 de septiembre de 2018, toda vez que existe una clara contradicción respecto al criterio con la cual la Sala Única de lo Contencioso Tributario motiva su resolución ya que por una parte señala que la normativa tributaria vigente durante el ejercicio 2007 no reconocía la devolución de IVA a los exportadores por los gastos incurridos que tengan la naturaleza de servicios, y por otro lado, se hace referencia a que INAEXPO no probó que los gastos incurridos que constituyen servicios, hayan formado parte de su proceso de producción, fabricación, transporte o comercialización de los bienes exportados conforme lo establece la norma supranacional”.*

1.1 Mediante auto, de fecha 3 de octubre de 2018, las 15h18, la suscrita Jueza Nacional, dispuso, que el compareciente en el término de 48 horas presente copia certificada de la escritura pública de poder especial que justifique la calidad en la que comparece el peticionario², particular que fuera cumplido por el señor Francisco Montiel con escrito y adjunto de fecha 5 de octubre de 2018³.

SEGUNDO. De la contestación.-

Luego de habersele corrido traslado⁴, con la antes referida petición del apoderado especial de la compañía INAEXPO C.A., el doctor Nelson Patricio Pérez Pérez, en su calidad de procurador fiscal de la Autoridad Tributaria demandada, mediante escrito que obra de fs. 51, con relación a la aclaración de la sentencia emitida el 27 de septiembre de 2018, las 10h50, por esta Sala, ha indicado, que la misma es clara, carece de oscuridad alguna que deba ser aclarada; de ahí que, debe ser desechada la petición.

² Fs. 35 del expediente casacional.

³ *Ibid*, fs. 48-49.

⁴ Traslado, que fuera realizado mediante auto de 3 de octubre de 2018, las 15h18, constante a fs. 35 del expediente casacional.

TERCERO. Del análisis y decisión.-

En trazos generales la compañía peticionaria, pretende, y en efecto así lo ha solicitado, se aclare, cuál fue el análisis esgrimido por esta Sala casacional para emitir el fallo impugnado, por los puntos previamente señalados en el presente auto.

3.1 A fin de esclarecer jurídica y legalmente el remedio procesal (recurso horizontal) de la aclaración solicitada; cabe remitirnos al artículo 274 del Código Tributario, en su primer inciso, establece que: “*La aclaración tendrá lugar si la sentencia fuere obscura*”, en este marco, hay que indicar, que la aclaración, cabe cuando el fallo es ininteligible; de ahí que, se le recuerda a los peticionarios que estos recursos horizontales no proceden contra hechos ocurridos en la audiencia oral; tampoco, es un medio para que se tome examen a los Jueces o Juezas sentenciadores sobre conceptos jurídicos vinculados con el litigio, o trasladarse a los sentenciadores el debate judicial sobre los asuntos controvertidos.

3.2 Es importante manifestar, que la sentencia impugnada, y que fuera expedida por esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, respetó los lineamientos del recurso extraordinario de casación, el mismo que tiene como propósito hacer efectivo los principios constitucionales de seguridad jurídica, legalidad e igualdad ante la Ley. No le compete a esta Sala casacional juzgar el pleito con el objeto de resolver a cuál de los litigantes le asiste la razón; al contrario, se limita al contenido de la sentencia a establecer si existe vulneración o no de la ley sustancial, que al caso *in examine*, de conformidad a la causal quinta del artículo 3 de la Ley de Casación, que refiere que el juzgador en la parte dispositiva adopta disposiciones contrarias o incompatibles. Cabe enfatizar, que se analizó el fallo recurrido con sujeción a la normativa de derecho argüida por el señor César Ricardo Descalzi Barreiro, apoderado especial de la compañía INAEXPO C.A., quien presenta el recurso extraordinario de casación con fecha 20 de diciembre de 2016, las 15h46; entonces resulta que, la sentencia, emitida el 27 de septiembre de 2018, las 10h50, consta de veintidós (22) fojas (anverso y reverso) y que en los siete (7) acápites o puntos, se desarrolla todo el fallo; dichos acápites versan sobre:

- **Asunto**, se determina la sentencia que esta Sala casacional analizó y resolvió (sentencia expedida 29 de noviembre de 2016, las 13h37, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario, con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha).
- **(I) Antecedentes** del recurso extraordinario de casación, en el sub punto **(1.1)** se especifica el vicio alegado por parte del casacionista; el **(1.2)** detalla el auto de la admisibilidad del recurso de casación, dictado por el doctor Darío Velástegui Enríquez, Conjuez de esta Sala, en aquella época; en el sub punto **(1.3)** con claridad y transcripción exacta, se señala "todo" el argumento del recurrente con relación al cargo único (causal quinta del artículo 3 de la Ley de Casación); **(1.4)** de igual manera se transcribe el argumento esgrimido por la Administración Tributaria, en el **(1.5)** consta la fundamentación emitida por el órgano jurisdiccional de instancia en el fallo impugnado.
- **(II) Jurisdicción y Competencia** de esta Sala de casación (sustento legal y constitucional).
- **(III) Validez Procesal**, en este acápite se determinó que no existe nulidad alguna que declarar.
- **(IV) Planteamiento de los problemas jurídicos**. En este acápite, se especifica el cargo único para análisis; al amparo de la causal quinta del artículo 3 de la Ley de Casación.
- **(V) Consideraciones y resolución de los problemas jurídicos**, en el sub punto **(5.1)** se desarrolla acerca del recurso de casación. Para volver más didáctico, comprensible y abordar adecuadamente el análisis este acápite se subdivide también en los sub puntos **(5.2, 5.2.1, 5.2.1.1 y 5.2.1.2)** donde se realiza, algunas consideraciones (doctrinarias) de la causal quinta del artículo 3 de la Ley de Casación, con énfasis en el segundo vicio del mismo; esto es, la sentencia debe contener congruencia interna, armonía entre sus partes; en los **(5.2.2, 5.2.3, 5.2.4 y 5.2.4)** este Tribunal realiza el examen del cargo único, teniendo en cuenta lo

manifestado por el recurrente, y el órgano jurisdiccional de instancia, para de esta manera, establecer, lo siguiente: **“5.2.2.-** Al respeto, la compañía I.A.E. INDUSTRIA AGRÍCOLA EXPORTADORA INAEXPO C.A. alega que el órgano jurisdiccional de instancia, en el numeral 3.3.3. de la sentencia señala que “...procediendo su devolución siempre y cuando dichas adquisiciones de servicios sean utilizados en el proceso de producción, fabricación, transporte o comercialización de los bienes exportados...”. Y que en el punto 3.3.4.5 señala que “... mas no ha demostrado que los valores negados por concepto de devolución de IVA se tratan de la adquisición de servicios utilizados en el proceso de producción de los bienes exportados, conforme lo establece la norma supranacional...” **5.2.3.-** Bajo el contexto antes descrito, se procede a analizar el cargo formulado por el recurrente, el mismo que alega, que el órgano jurisdiccional de instancia emitió un criterio contradictorio en la resolución. El tratadista antes citado, doctrinariamente señala sobre este vicio: “... La parte dispositiva contiene varias órdenes que, necesariamente, deben cumplirse y para esto es requisito indispensable que quien la va ejecutarla si sus disposiciones no son contradictorias, ni incompatibles; de serlo, la sentencia se tornaría inejecutable. (...) (...) Esta segunda parte de la causal quinta está estructurada por los elementos siguientes: a) el objeto sobre el cual recae esta causal lo constituye, en forma exclusiva, la parte dispositiva de la sentencia; y, b) los defectos que puede contener esta parte son dos: 1) contradictoriedad; o, 2) incompatibilidad....”. Es decir para el caso que nos ocupa se trata del vicio de contradicción en la resolución que es lo que el recurrente acusa, debiendo destacar que en el planteamiento del recurso se aprecia que el recurrente considera que el vicio de contradicción e incompatibilidad son sinónimos, lo cual es errado, por cuanto como ha quedado señalado, en la estructura de la causal quinta en su segunda parte se aprecian como sub-causales, la contradicción de la sentencia y la incompatibilidad, es decir como causales distintas más no como sinónimas. Que la contradicción de la sentencia se configura cuando existen disposiciones contradictorias entre sí,

irrespetando las reglas de la lógica que tornan al fallo en inaplicable; y, que la incompatibilidad de la sentencia se refiere a la adopción de medidas incompatibles que se excluyen entre sí tornando a la sentencia en inejecutable. 5.2.4.- Continuando con el mismo orden de ideas esta esta Sala especializada una vez que se examinado la sentencia objetada, se aprecia que el órgano jurisdiccional de instancia ha indicado: En el numeral 3.3.3 de la sentencia atacada se hace una referencia a las normativa contenida en el artículo 4 de la Decisión 388, respecto de los "... impuestos que efectivamente hayan sido pagados en la adquisición de materia prima, insumos intermedios, servicios y bienes de capital, nacional o importados, consumidos o utilizados en el proceso de producción, fabricación, transporte o comercialización de bienes de exportación serán devueltos al exportador..." Y además se menciona que, cada país miembro tendrá la facultad de establecer el sistema de control y verificación de la documentación sustentatoria. Por lo cual el Tribunal A quo, manifiesta que de acuerdo a la normativa mencionada "...dicho pronunciamiento no puede ser ignorado por este Tribunal, tomando en cuenta que, varios comprobantes de venta fueron negados la devolución de IVA al ser considerados como servicios, procediendo su devolución siempre y cuando dichas adquisiciones de servicios sean utilizados en el proceso de producción, fabricación, transporte o comercialización de los bienes exportados..." (Énfasis pertenece a la Sala) De acuerdo a lo antes citado el Tribunal juzgador de instancia cita la normativa de la Decisión 388, y establece que dará cumplimiento por parte del Tribunal "siempre y cuando" las adquisiciones realizadas cumplan con los parámetros establecidos en el artículo 4 de la normativa antes indicada. Por otra parte el numeral 3.3.4.5 se desprende que, el Tribunal A quo llegó a la conclusión de que los comprobantes de empresa "... Actora pretende hacer valer para la devolución del IVA, del mes de julio de 2007, corresponde a activos fijos, servicios y a bienes que no se incorporan al producto exportado tales como pintura, extintores, útiles de ofician, entre otros, más no ha demostrado que los valores negados por concepto de devolución de IVA se tratan

de la adquisición de servicios utilizados en el proceso de producción, fabricación, transporte o comercialización de los bienes exportados, conforme lo establece la norma supranacional...” En tal virtud, el órgano jurisdiccional de instancia después del análisis correspondiente llegó a concluir que los valores que no fueron considerados por la Administración Tributaria para devolución de IVA, no cumplieron con lo establecido en el artículo 4 de la Decisión 388 para ser considerados. **5.2.4.- Conclusión.-** De lo anotado en líneas anteriores y del análisis realizado tanto al recurso de casación y a la sentencia atacada, esta Sala especializada concluye que el Tribunal A quo en el numeral 3.3.3 hace referencia a la normativa contenida en la Decisión 388, correspondiente a la devolución del IVA. Dicho lo anterior el Tribunal A quo no establece una afirmación respecto a los comprobantes de venta presentados por la empresa actora, más solo cita la norma con la cual resolvería la causa. Por otra parte en el numeral 3.3.4.5 el Tribunal juzgador de instancia procede a negar la pretensión del actor, estableciendo que los valores alegados por la parte actora no se circunscriben a la normativa supranacional. En tal virtud al no existir una negación y afirmación, en la misma sentencia que demuestre una vulneración al principio lógico, es decir que existan dos juicios contradictorios, no se configura el vicio establecido en la causal quinta del Art. 3 de la Ley de Casación propuesto por el recurrente”.

- (VI y VII) Decisión y Resolución, en la cual consta la decisión en derecho de esta Sala de casación.

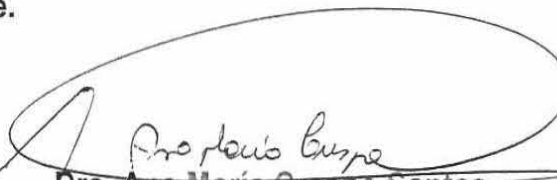
3.3 Queda claro, entonces, que la sentencia dictada el 27 de septiembre de 2018, las 10h50, por esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, ha sido clara, inteligible, y no presenta obscuridad en su texto, condición *sine qua non* para que proceda la aclaración, ya que no se han utilizado frases indeterminadas en el razonamiento y resolución; por consiguiente, existe claridad en lo resuelto y dispuesto; así también, ha tomado en consideración todos los argumentos esgrimidos en la fundamentación por el casacionista; y, se ha motivado con claridad meridiana la decisión, lo cual ha permitido arribar a la toma de la resolución de no casar la sentencia expedida el 29 de noviembre

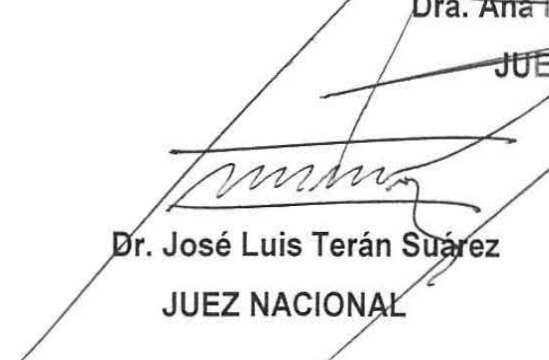
de 2016, las 13h37, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario, con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha.

CUARTO.- Ahora bien, esta Sala, mediante auto de 5 de julio de 2018, las 16h11, agrega al proceso el escrito de fecha 2 de julio de 2018, las 14h25, presentado por el señor Francisco Montiel, en el cual adjunta la escritura pública de poder especial otorgado por la compañía I.A.E. INDUSTRIA AGRICOLA EXPORTADORA INAEXPO C.A., a su favor, justificando su calidad de apoderado especial de dicha compañía.

QUINTO.- Por todo lo expuesto, se niega el pedido de aclaración solicitado por el señor Francisco Montiel, por los derechos que representa en calidad de apoderado especial de la compañía INAEXPO C.A., en consecuencia, y acorde con lo dispuesto en el fallo, devuélvase inmediatamente al proceso al Tribunal de origen para la ejecución de la sentencia. Actúe la doctora Ligia Marisol Mediavilla, como Secretaria Relatora de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, por encargo, de conformidad con el Oficio No. 025-PSCT-CNJ-18, 15 de octubre de 2018, emitido por la Presidencia de esta Sala.

Notifíquese y Cúmplase.


Dra. Ana María Crespo Santos
JUEZA NACIONAL


Dr. José Luis Terán Suárez
JUEZ NACIONAL


Dr. Darío Velástegui Enríquez
JUEZ NACIONAL

Certifico.-


Dra. Ligia Marisol Mediavilla
SECRETARIA RELATORA (E)

FUNCIÓN JUDICIAL

En Quito, viernes diecinueve de octubre del dos mil dieciocho, a partir de las diecisiete horas y cuatro minutos, mediante boletas judiciales notifiqué el AUTO que antecede a: COMPAÑIA I.A.E. INDUSTRIA AGRICOLA EXPORTADORA INAEPO C.A. (MOYA VALLEJO ANGEL GONZALO, GERENTE GENERAL Y REPRESENTANTE LEGAL) en la casilla No. 3931 y correo electrónico jaimejia@deloitte.com, pnaranjo@deloitte.com, sgavilanez@deloitte.com, sherrera@deloitte.com, manarvaez@deloitte.com, pestrella@deloitte.com, memendez@rpcabogados.com.ec, eencalada@rpcabogados.com.ec, en el casillero electrónico No. 1714080635 del Dr./Ab. JAIME SANTIAGO MEJÍA ANDRADE. DIRECTOR REGIONAL NORTE DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS en la casilla No. 568 y correo electrónico roalgaval@yahoo.com, sri.norte17@foroabogados.ec, npatricioperezp@hotmail.com, en el casillero electrónico No. 1716394638 del Dr./Ab. ROBERTO ALFREDO GAIBOR VALDIVIEZO. Certifico:

LIGIA MARISOL MEDIAVILLA
SECRETARIA RELATORA (E)

RAZÓN: Siento como tal que las 17 fotocopias que anteceden debidamente foliadas, selladas y rubricadas son iguales a los originales que constan dentro del Recurso de Casación No. 17751-2016-0782 (Juicio de Impugnación No. 17504-2008-25797), (Resolución No. 400-2018), que sigue la compañía INDUSTRIA AGRICOLA EXPORTADORA INAEXPO C.A., en contra del DIRECTOR REGIONAL NORTE DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS, las mismas que las confiero debidamente certificadas. Quito, 31 de octubre del 2018. Certifico.-

DRA. IVONNE MARLENE GUAMANÍ LEÓN
SECRETARIA RELATORA (E)





Abg. Jaqueline Vargas Camacho
DIRECTORA - SUBROGANTE

Quito:
Calle Mañosca 201 y Av. 10 de Agosto
Telf.: 3941-800
Exts.: 3131 - 3134

www.registroficial.gob.ec

El Pleno de la Corte Constitucional mediante Resolución Administrativa No. 010-AD-CC-2019, resolvió la gratuidad de la publicación virtual del Registro Oficial y sus productos, así como la eliminación de su publicación en sustrato papel, como un derecho de acceso gratuito de la información a la ciudadanía ecuatoriana.

"Al servicio del país desde el 1º de julio de 1895"

El Registro Oficial no se responsabiliza por los errores ortográficos, gramaticales, de fondo y/o de forma que contengan los documentos publicados, dichos documentos remitidos por las diferentes instituciones para su publicación, son transcritos fielmente a sus originales, los mismos que se encuentran archivados y son nuestro respaldo.