EDICIÓN JURÍDICA

REGISTRO OFICIAL®
ÓRGANO DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA

FUNCIÓN JUDICIAL Y JUSTICIA INDÍGENA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA

SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO:

SENTENCIAS, RESOLUCIONES, JUICIOS Y AUTOS

R 540, R 545

Año II - Nº 411 - 59 páginas
Quito, viernes 6 de noviembre de 2026

FUNCIÓN JUDICIAL

267941500-DFE

Juicio No. 17510-2021-00255 RESOLUCION 540-2025

JUEZ PONENTE: GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA, JUEZ NACIONAL (PONENTE)

AUTOR/A: GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, martes 29 de julio del 2025, las 11h55. **VISTOS:** La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformada por la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional y los doctores Diego Patricio Gordillo Cevallos y Gustavo Adolfo Durango Vela, (ponente) Jueces Nacionales encargados, dictan la siguiente sentencia de casación dentro de la causa No. 17510-2021-00255.

1.- Antecedentes procesales

1.1. FARMAENLACE CIA. LTDA., representada por el señor Jorge Roberto Ortiz Cevallos, vicepresidente ejecutivo, interpone acción de impugnación en contra de la resolución no. 117012021RREC085575 del 22 de febrero de 2021, emitido por el Director zonal 9 del Servicio de Rentas Internas (SRI), que negó el reclamo administrativo en contra del acta de determinación No. 17202024901020627, notificada el 22 de julio del 2020, por impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2015.

1.2. En el caso puesto en nuestro conocimiento, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, en la audiencia preliminar, de común acuerdo con las partes procesales, estableció en el punto seis el objeto de la controversia en los siguientes términos: *ª Establecer si es procedente la impugnación de la parte actora, en el sentido de que, como pretensión principal, se declare que ha operado la caducidad de la facultad determinadora respecto al impuesto a la renta del ejercicio 2015 conforme lo establece el artículo 95 del Código Tributario; y subsidiariamente, se deje sin efecto el incremento de la tarifa determinada por la administración tributaria, así como, las glosas impugnadas, conforme los actos de proposición de las partes.º*

1.3. Mediante sentencia dictada con voto de mayoría el 29 de junio de 2022, las 13h40, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario de instancia resuelve: *ª Aceptar parcialmente la demanda presentada por el señor Roberto Ortiz Cevallos, en calidad de vicepresidente ejecutivo y como tal representante legal de FARMAENLACE CIA. LTDA., en consecuencia, se modifica parcialmente la resolución número 117012021RREC085575 notificada el 22 de febrero de 2021, emitida por el director zonal 9 del Servicio de Rentas Internas conforme se analizado en este fallo.º*

FUNCIÓN JUDICIAL DOCUMENTO FIRMADO ELECTRÓNICAMENTE Firmado por GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA C=EC L=QUITO CI 1703594588

FUNCIÓN JUDICIAL DOCUMENTO FIRMADO ELECTRÓNICAMENTE Firmado por DIEGO PATRICIO GORDILLO CEVALLOS C=EC L=QUITO CI 0501385058

FUNCIÓN JUDICIAL DOCUMENTO FIRMADO ELECTRÓNICAMENTE Firmado por GILDA ROSANA MORALES ORDOÑEZ C=EC L=QUITO CI 1710658640

1.4. Tanto el representante legal de FARMAENLACE CIA. LTDA. como la procuradora fiscal del SRI, interponen sendos recursos de casación (fs. 982 - 998 y 1000 - 1007), en contra de la referida sentencia, los cuales son calificados de oportunos por dicho Tribunal de instancia en auto de 9 de septiembre de 2022, a las 09h57 y remite el proceso a la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.

1.5. Con providencia de 9 de abril de 2024, la doctora Mónica Alexandra Heredia Proaño, Conjuez de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, dispone se aclaren y completen los recursos de casación respecto de lo señalado en dicho auto, cumplido lo cual, mediante auto de 22 de abril de 2024, las 14h44, se admiten a trámite los recursos de casación presentados por las partes, por los siguientes casos contemplados en el art. 268 del Código Orgánico General de Procesos:

1.5.1. Recurso de casación de FARMAENLACE CIA. LTDA:

Por el caso segundo: Glosa ª Diferencia de ingresos entre el valor registrado en la declaración del impuesto a la renta y la utilidad o pérdida por venta de activos fijos del ejercicio fiscal 2015º, numeral 2.3 del fallo, por el que acusa a la sentencia de incumplimiento del requisito de motivación.

Por el caso tercero: a) Glosa ª Notas de crédito reportadas por proveedores (terceros) y no declaradas por el contribuyenteº, respecto a la transacción con Abbott Laboratorios del Ecuador Cía. Ltda. numeral 2.5 del fallo; y **b)** Glosa ª Materia Gravada no aportada al Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social del personal de dependenciaº, numeral 2.7 del fallo, respecto de las que acusa el vicio de *extra petita*, esto es, que se resuelve un punto ajeno a la Litis.

Por el caso quinto: a) Glosa ª Tarifa de impuesto a la rentaº, numeral 2.2 del fallo, acusa la **errónea interpretación** del art. 37 de la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI en lo posterior; **b)** Glosa ª Ajustes negativos no justificadosº, numeral 2.6 del fallo, acusa la falta de aplicación del art. 10 de la LRTI; y, **c)** Glosa ª Honorarios pagados al señor Patricio Espinosa Valencia, representante legal del contribuyente, no aportados al Instituto Ecuatoriano de Seguridad Socialº, numeral 2.8 del fallo, la errónea interpretación de los arts. 2 de la Ley de Seguridad Social y 10.9 de la LRTI.

1.5.2. Recurso de casación del Director Zonal 9 del SRI:

Por el caso segundo: Punto ª (1) Notas de crédito del proveedor Kimberly-Clark Ecuador S.A. del literal VIII 2.5. notas de crédito reportadas por proveedores (terceros) y no declaradas por el contribuyente por USD$ 49.734,45 numeral 6.58, págs. 50 a 55 del acto impugnado; numeral 3.7.2.1.4 cuadro no. 21 del acta de determinaciónº, por incumplir la sentencia el requisito de motivación; y,

Por el caso quinto: Glosa ª Honorarios pagados a partes relacionadas sin justificación del servicio prestado por USD$ 314.734,45 numeral 6.114, págs. 74-86 del acto impugnado; numeral 3.7.2.3.2, cuadro no. 39 del acta de determinaciónº, el vicio de indebida aplicación del art. 17 del Código Tributario.

2.- Competencia

2.1. La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia es competente para conocer y resolver el recurso de casación, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador, CRE; 184, 185 segunda parte, numeral 1 del Código Orgánico de la Función Judicial, COFJ y 269 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP en lo posterior).

2.2. En virtud del sorteo de la causa realizado el 23 de septiembre del 2024, a las 12h28, se radicó la competencia en la Sala integrada por los doctores Rosana Morales Ordóñez, José Suing Nagua (Jueces Nacionales) y Gustavo Durango Vela (Juez Nacional Encargado y Ponente). Mediante Resolución nro. 003-2021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa no. 17811-2014-0463, ratificando la continuación en el ejercicio de funciones de los Doctores José Dionicio Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; además, con Resolución Nro. 008-20221, de 28 de enero de 2021 el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la Doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional. El Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante resolución no. 2, de 5 de febrero del 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los Doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua. Mediante oficio no. 635-SG-CNJ, la Doctora Paulina Aguirre Suárez, Presidenta de la Corte Nacional de Justicia llama al Doctor Gustavo Durango Vela para que asuma el despacho de la Sala Contencioso Tributaria, en reemplazo de la Doctora Ana María Crespo Santos, ratificado mediante oficio No. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero de 2021, suscrito por el Doctor Iván Saquicela Rodas, Presidente de la Corte Nacional de Justicia y avalado con Acción de Personal No. 166-UATH-2021-NB de 19 de febrero de 2021.

2.3. En virtud del sorteo de 1 de julio de 2024, las 14h00, mediante oficio no. 1040-SG-CNJ-MMV-2024, de esa misma fecha, suscrito por el doctor José Dionicio Suing Nagua, quien al haber sido designado Presidente (E) de la Corte Nacional de Justicia, llama a asumir el despacho como juez de la Sala Especializada Contencioso Tributario al doctor Diego Patricio Gordillo Cevallos, Conjuez Nacional Temporal, con los mismo deberes y atribuciones del titular.

3.- Validez procesal

De la revisión del proceso no se observa ninguna circunstancia que pueda afectar su validez procesal y tampoco existe nulidad alguna que declarar, como así lo manifestaron los procuradores judiciales de las partes, en audiencia de casación llevada a cabo el día **jueves 17 de julio del 2025, a las 11h00**. Al no poder llegar a una decisión pese a las largas deliberaciones, el juez ponente difiere la audiencia, para el día lunes 28 de julio de 2025, a las 10h30.

4.- Fundamentación de los recursos de casación

4.1. Recurso de casación de FARMAENLACE CIA. LTDA: La actora fundamenta los casos 2, 3 y 5 del art. 268 del COGEP en los siguientes términos:

4.1.1. Por el caso segundo: Señala que, en la sentencia respecto de la Glosa ª Diferencia de ingresos entre el valor registrado en la declaración del impuesto a la renta y la utilidad o pérdida por venta de activos fijos del ejercicio fiscal 2015º (numeral 2.3 del fallo), incumple con el requisito de motivación puesto que, el SRI levantó la glosa por considerar que la contribuyente tomó un costo neto diferente al registrado en el detalle de depreciación de activos fijos; advierte que, respecto de esta glosa, el objeto de la traba de la Litis consistía en esclarecer si en el cálculo de la utilidad en la venta de activos fijos, se debía tomar el costo neto de los activos fijos establecido en los libros o el constante en un detalle de depreciación con corte al 31 de diciembre de 2015, con el cual se habían dado de baja los activos vendidos y constaba un costo referencial de cero. Procede a transcribir el párrafo 64 de fallo recurrido para poner en evidencia que el juzgador confirmó la glosa por considerar que FARMAENLACE no justificó con soportes la depreciación de los activos hasta el momento en que fueron vendidos, lo cual no fue objeto de la Litis. De igual manera, refiere que, el criterio del Tribunal conforme se advierte del párrafo 67 del fallo, se funda con base en los anexos del informe del perito Salazar. A partir de esta exposición, señala que es evidente que, *ª el juzgador de instancia confirmó la glosa sin resolver el objeto controvertido, por el contrario, desvía su análisis y resuelve un punto ajeno a la controversia; siendo este, los documentos de sustento de la depreciación de los activos fijos vendidos durante el ejercicio fiscal 2015; así mismo del costo neto y del valor de la venta.º* Lo que denota una evidente vulneración a la garantía de la motivación. Continúa sosteniendo que, la Corte Constitucional mediante sentencia No. 1158-17-EP/21 estableció la deficiencia motivacional de apariencia y el vicio de inatinencia, que se configura al haberse resuelto un punto ajeno a la controversia, en el presente caso, el juzgador debía pronunciarse si para determinar la utilidad por venta de activos fijos, la contribuyente se encontraba obligada a considerar el costo neto registrado en libros o no. Sin embargo, dando estas razones por las cuales confirma la glosa: i) inexistencia de sustentos de la

depreciación de activos fijos; y, ii) inexistencia de documentos de soporte del costo neto y el valor de venta.

Concluye expresando que, en este caso es evidente la deficiencia motivacional de apariencia de argumentación jurídica, toda vez que la sentencia adolece de atinencia, conforme queda descrito, vulnerado la garantía de la motivación, yerro que es trascendente pues ha dejado en indefensión a FARMAENLACE.

4.1.2. Por el caso tercero: a) Advierte que en la Glosa ª Notas de crédito reportadas por proveedores (terceros) y no declaradas por el contribuyenteº, respecto a la transacción con Abbott Laboratorios del Ecuador Cía. Ltda. (numeral 2.5) la sentencia resuelve un punto ajeno a la Litis, incurriendo en el vicio de *extra petita*, por cuanto la actora en su acción solicitó que el Tribunal deje sin efecto la glosa que se basa en una supuesta falta de contabilización de una nota de crédito, puesto que pagó íntegramente la factura No. 006-005-0000000796 emitida por este proveedor, por el valor de 18.969,79, es decir, en efecto, registró en su contabilidad el costo neto de bienes adquiridos. Señala que, la controversia tenía por objeto dilucidar si la contribuyente registró o no en su contabilidad el costo neto de los bienes adquiridos a Abbott Laboratorios del Ecuador Cía. Ltda., y, en consecuencia, concluir si efectivamente existió o no un gasto contabilizado en exceso por la factura No. 006-005-0000000796; pero aun cuando era claro que el objeto de la controversia (numeral 5.2 de la parte considerativa del fallo) los jueces de instancia en lugar de resolver sobre la referida controversia, realizó un análisis semántico y morfológico respecto a la acepción de los verbos ª aceptarº y ª recibirº; lo cual no constituye un hecho discutido en la causa ya que, conforme los actos de proposición e incluso por la sola denominación de la glosa, se infiere que no acusa a notas de crédito reportadas por terceros que no han sido recibidas o aceptadas por su representada; sino, por el contrario, el objeto de la Litis correspondía a la comprobación de la contabilización de los comprobantes de venta y en consecuencia verificar si la contribuyente registró o no un exceso en el gasto, es decir, si, en efecto la nota de crédito emitida por la proveedora afectó a la factura en referencia. Así las cosas, conforme el art. 91 y 92 del COGEP, los jueces se encontraban obligados a resolver únicamente sobre el objeto controvertido de esta glosa, sin que exista la posibilidad de fundamentar el fallo en hechos distintos a los alegados por las partes; por lo que, en este caso es evidente que la sentencia sin considerar el objeto controvertido, resolvió un punto que no ha sido materia del litigio, configurándose, de esta forma, el vicio de *extra petita*, previsto en el caso 3 del art. 268 del COGEP. Concluye expresando que, de haberse considerado las alegaciones de las partes sobre la nota de crédito habría concluido que FARMAENLACE pagó la factura completa emitida por Abbott Laboratorios del Ecuador Cía. Ltda., y se reconocería la deducibilidad del gasto, dejando sin efecto la glosa, lo cual es trascendente en el yerro invocado.

b) En cuanto a la Glosa ª Materia Gravada no aportada al Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social del personal de dependenciaº (numeral 2.7) que también es acusada por el vicio de *extra petita*; afirma que, con base en las alegaciones de las partes, la Litis se trabó respecto a dilucidar si los valores glosados corresponden a beneficios de orden social, conforme lo dispuesto en el numeral 5 del art. 14 de la Ley de Seguridad Social o se encuentran exentos de aportación. Transcribe los párrafos 121, 124 y 125 de la parte considerativa y señala que, los jueces realizan un análisis respecto al gasto viáticos y sobre su documentación de sustento, que claramente no constituye un hecho discutido en la presente causa, conforme los actos de proposición e incluso por la sola denominación de la glosa, se infiere que ésta no acusa la deducibilidad del gasto viáticos, ni muchos menos, tiene por objeto verificar los documentos de sustento. Señala que la Sala debe considerar que no es un hecho controvertido la presentación o no de liquidaciones y los comprobantes de venta que las respalden y que cumplan los requisitos reglamentarios, lo que, si fue controvertido y constituye el objeto de la Litis, era establecer si los valores glosados, se circunscribían o no en el presupuesto normativo del numeral 5 del art. 14 de la Ley de Seguridad Social, y por tanto, podían ser considerados como beneficios de orden exento de hasta el 20% de aportación al IESS. En el presente caso es evidente que la sentencia, sin considerar el objeto controvertido de la glosa, resolvió un punto que no ha sido materia del litigio configurándose el caso 3 del art. 268 del COGEP, siendo trascendente, pues de haber analizado el punto controvertido, hubiera resuelto que los conceptos por lo valores pagados estaban exentos de aportación, y tenían el carácter de deducible, siendo esta la conclusión correcta que hubiera llegado a dejar sin efecto la glosa.

4.1.3. Por el caso quinto: a) Glosa ª Tarifa de impuesto a la rentaº (numeral 2.2 del fallo), acusa la errónea interpretación del art. 37 de la LRTI, ya que a decir del recurrente el SRI aplicó la tarifa impositiva del 25% a la declaración del impuesto a la renta del año 2015 presentada por FARMAENLACE, aduciendo en el proceso de determinación que el anexo de accionistas, partícipes, socios, miembros del directorio y administradores (APS) fue presentado de forma tardía; luego, en la etapa del reclamo, cambia el argumento al señalar que la información del anexo es inexacta. Señala que, en la sentencia de forma clara se evidencia que existieron dos APS ingresados por la contribuyente, el primero presentado oportunamente el 12 de febrero de 2016 y un sustitutivo presentado el 18 de octubre de 2016 por exigencia del SRI, y de manera fundamental el juzgador establece que no han existido cambios en la información contenida entre uno y otro anexo. De igual manera, la sentencia establece que la tarifa de impuesto a la renta del año 2015 que debe aplicar la actora fue del 22%, siendo esto lo correcto; sin embargo, el fallo va más allá de lo pedido por las partes y limita la aplicación de esta tarifa del 22% únicamente a las glosas impugnadas, lo que hace inviable ejecutar la sentencia, pues afirma que no cabe que en una conciliación tributaria se aplique

una tarifa del 22% para unas glosas y para otras la tarifa de 25%. Con ese antecedente refiere que, el Tribunal ha incurrido en el vicio de errónea interpretación del art. 37 de la LRTI constante en el fallo, norma que no hace distinción alguna para aplicar tarifas diferenciadas para cada glosa como pretende la sentencia. Después de transcribir su contenido, señala que de forma general todas las sociedades en el año 2015 debían observar una tarifa del 22% de impuesto a la renta, a excepción de los casos en que las entidades o sus integrantes tengan vinculación con paraísos fiscales o jurisdiccionales de menor imposición con una participación igual o superior al 50% del capital social y en los casos en que esta participación sea inferior, solo se gravará con el 25% a esta porción de la base imponible. De igual manera se aplicará esa tarifa a toda la base imponible, cuando se incumpla con el deber de informar. En este caso, el Tribunal estableció que la contribuyente informó oportunamente con su composición accionaria, presentando el APS y luego presentándolo con la misma información ante el requerimiento del fisco, sin que hayan existido variaciones, por lo que no cabía de manera alguna aplicar la tarifa del 25% ya que la norma establece su aplicación a **toda la base imponible** cuando la sociedad incumplió su deber de informar, lo que no ha sucedido en este caso, por lo que correspondía aplicar la tarifa del 22% a toda su base imponible, pues la tarifa es única; la sentencia hace una distinción que no existe en la norma *ª Ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemusº* , interpretando erróneamente su contenido. A ello, abona que conforme la norma el único caso que cabe aplicar la tarifa del 25% a una porción de la base imponible, es cuando la participación societaria sea inferior al 50%, situación que no se aplica a los presupuestos fácticos de la presente acción, toda vez que lo que se discutió en el juicio fue la supuesta falta de presentación del APS.

Considera que este vicio es trascendente en la decisión de esta glosa, ya que imposibilita la ejecución de la sentencia y el pago de las obligaciones, puesto que no tiene asidero jurídico ni practico, establecer tarifas impositivas diferenciadas para un solo acto administrativo, de un solo ejercicio económico, de un mismo contribuyente, respecto de cada glosa como pretende el Tribunal A quo. Finalmente refiere que la correcta aplicación de la norma, en su sentido natural y obvio, establece que la tarifa del 22% debe aplicarse a toda la base imponible del IR del 2015, luego de que se realice la conciliación tributaria, en que se excluyan las glosas dejadas sin efecto con independencia de si han sido o no objeto de impugnación. En consecuencia, se configura el yerro de errónea interpretación del art. 37 de la LRTI.

b) En cuanto a la Glosa ª Ajustes negativos no justificadosº (numeral 2.6 del fallo) acusa la falta de aplicación del art. 10 de la LRTI pues considera que, el SRI determinó USD$ 125.726,60 como gasto no deducible, ya que a su criterio no se justificaron los ajustes negativos correspondientes al inventario de mercaderías con los descuentos respectivos a los empleados, que fueron registrados contablemente en las cuentas por cobrar, refiere que la actora en etapa de reparos aceptó parcialmente

la glosa e impugnó únicamente el valor de USD 72.392,99. Expone que, por su actividad comercial, los ajustes por diferencias de inventario se cobran y descuentan al personal vía rol de pagos, de conformidad con el Instructivo de Farmacias, por lo que el valor impugnado (cuantificado por el peritaje de la parte actora) al final del ejercicio económico 2015, terminó registrado como una cuenta por cobrar a los empleados por faltantes en mercaderías; situación que evidencia que, no existió afectación alguna al costo de ventas del producto y menos aún al estado de resultados de la compañía, por lo que el SRI hace mal al determinar como no deducible un valor que ni siquiera consta como gasto en el estado de resultados. Señala que, al haberse establecido la glosa como un gasto no deducible, de conformidad con el inciso primero del art. 10 de la LRTI y conforme lo ratificó el SRI en su contestación a la demanda, era menester establecer si la glosa correspondía o no a un gasto deducible según esa norma; sin embargo, la sentencia omite hacer este análisis fundamental, dejando de aplicar el referido artículo. Finalmente afirma que, si en la sentencia se consideraba el presupuesto del art. 10 de la LRTI para considerar a un gasto como deducible, esto es que se vincule directamente con la obtención, mantenimiento o mejora de la renta gravada, hubiese verificado que el registro de cuentas por cobrar a los empleados ni siquiera estuvo incurso dentro de estos presupuestos, toda vez que tampoco afectó al estado de resultados; por lo tanto, no cabía calificar este registro como un gasto no deducible, por lo que debió concluir que ni siquiera se trataba de un gasto y no cabía su calificación en los términos del art. 10 de la LRTI. Lo que deja en evidencia la trascendencia del yerro, pues de haber considerado que se trataba de una cuenta por cobrar que no afectó a resultados, hubiese concluido que no cabía la calificación de gasto deducible a la luz de la referida norma, debiendo por ende desechar la glosa impugnada.

c) Glosa ª Honorarios pagados al señor Segundo Patricio Espinosa Valencia, representante legal del contribuyente, no aportados al IESSº (numeral 2.8 del fallo) acusa la errónea interpretación del art. 2 de la Ley de Seguridad Social y errónea interpretación del art. 10.9 de la LRTI. Establece que esta glosa se levantó por cuanto se consideró como gasto no deducible el valor de USD 267.051,38, bajo el argumento de que los honorarios pagados al señor Espinosa Valencia, representante legal de FARMAENLACE, debieron ser aportados al IESS para tener la calidad de deducibles, conforme lo señala la Circular No. NAC-DGECCGC14-00002. Refiere que, del art. 2 de la Ley de Seguridad Social, mediante resolución no. 052-2001-RA del Tribunal Constitucional, publicada en el R.O. 525 de 16 de febrero de 2005, se declaró inconstitucional a la frase *ª obligados a solicitar protecciónº* ; lo cual en su opinión estableció que, la solicitud de dicha protección sea facultativa, es decir, depende de estos decidir si lo realizan o no, pues no constituye una obligación. En ese sentido, la afiliación de los administradores es voluntaria, es decir ni siquiera para ellos puede ser de carácter obligatorio, peor aún puede existir una responsabilidad para la empresa en la cual ejercen la representación legal. Transcribe el contenido del párrafo 134 de la sentencia y señala que el juzgador estableció que la

afiliación es obligatoria para todos los casos aun cuando no existe relación de dependencia, con base en los arts. 34 y 37 de la Constitución expedida el 11 de agosto de 1998, normas que expresan que no guardan relación con el tema de la afiliación a la seguridad social con lo que desconoce la declaratoria de inconstitucionalidad de la norma partiendo de una interpretación errada de sus considerandos. Abona señalando que, si fuera el caso, el art. 10.9 de la LRTI relacionada con la deducibilidad no haría distinción, sin embargo, la norma en su parte final señala que procede sobre la parte en la que el contribuyente haya cumplido con sus obligaciones legales para con el seguro social obligatorio cuando corresponda; así en el supuesto caso de que fuera obligatorio, le corresponde al representante legal afiliarse y la empresa no tendría la responsabilidad por lo que hace un tercero, por lo que no se podría desconocer el gasto. Denuncia también que la sentencia incurre en la errónea interpretación del art. 10 numeral 9 de la LRTI, ya que, al no existir relación de dependencia, el señor Espinosa Valencia, no estaba obligado a afiliarse al IESS. Cita el párrafo 133 del fallo, que dice contener los hechos probados y señala que cabe la deducibilidad de los honorarios pagados al representante legal, por cuanto existió una relación civil, soportada con facturas y comprobantes de retención que no han sido objetados por el SRI, toda vez que no existió obligación legal de que sobre estos honorarios se aporte a la Seguridad Social.

Señala que estos vicios son trascendentes ya que de haber considerado la expulsión de la frase ª obligados a solicitar protecciónº, este no se encontraba obligado a afiliarse a la seguridad social y por tanto, al no existir esa obligatoriedad la norma que establece la deducibilidad de los gastos respecto de remuneraciones, procede sobre la parte en la que el contribuyente haya cumplido con sus obligaciones legales para con el seguro social obligatorio cuando corresponda. De haberlo considerado, el juzgador se hubiera percatado de que la única conclusión correcta era que el gasto era deducible, por cuanto no correspondía a la empresa responder por una aportación que era privativa y voluntaria de su representante legal.

4.1.4. Por las denuncias efectuadas solicita se case la sentencia en mérito de los autos y se expida la que corresponda en derecho.

4.2. Contestación al recurso del actor por la parte DEMANDADA.- La abogada Gabriela Paola Vargas Salazar, procuradora del SRI, dentro del término señalado por la Conjueza Nacional, da contestación al recurso admitido por los casos segundo, tercero y quinto del art. 268 del COGEP, señalando que:

4.2.1. Respecto de la glosa ª Tarifa de impuesto a la rentaº, denunciado por el caso quinto por el cargo de errónea interpretación del art. 37 de la LRTI, señala que, el recurrente formula argumentos que sustentan la causal tercera del art. 268 del COGEP, causal que contempla vicios de congruencia en la

sentencia. Esta mezcla de causales hace que, en el argumento del recurrente se denoten errores en la técnica casacional, lo cual no puede ser subsanado por la Sala de Casación, pues al ser el recurso de casación de alto tecnicismo, esto no puede ser pasado por alto, debiendo en sentencia rechazar los argumentos de plano. Sin perjuicio de lo mencionado, el yerro de interpretación ha sido propuesto en base a que solo el Tribunal ha dispuesto la aplicación de la tarifa del 22% sobre las glosas impugnadas y no sobre la totalidad de la base imponible; de lo cual observa que, en primer lugar, lo que hace el Tribunal es resolver que dicha tarifa del 22% se aplique sobre las glosas expresamente impugnadas, pues los valores no impugnados han adquirido ejecutoriedad de forma con la Ley, aquello denota que el juzgador resolvió que la tarifa del 22% sean aplicables a las glosas que si fueron impugnadas expresamente, por lo que si el casacionista considera que los jueces del Tribunal A quo resolvieron o concedieron más allá de lo pedido por las partes, la causal propuesta no es la correcta, pues los argumentos que sustentan el supuesto error de interpretación aterrizan en escenarios de inconformidad según lo pedido por las partes, aquello es lo que denotan los argumentos del casacionista, debilitando el cargo propuesto.

El casacionista omite que la base imponible está constituida por la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios gravados con el impuesto, menos las devoluciones, descuentos, costos, gastos y deducciones, imputables a tales ingresos, de conformidad con el art. 16 de la LRTI, es decir, las glosas determinadas inciden si o si en la base imponible y por ende en la tarifa del impuesto a la renta y una vez reliquidada la tarifa del impuesto a la renta sea ésta del 22% o del 25% o ambas, se calculan al final sobre la base imponible (que incluye glosas determinadas), razón por la cual no existe el supuesto error de interpretación del art. 37 de la LRTI. Reitera que, el argumento del recurrente cuestiona lo que el Tribunal A quo resolvió o concedió en virtud del *petitum* de las partes, razón por la cual FARMAENLACE incorporó argumentos en su recurso como que: *ª ¼el fallo va más allá de lo pedido por las partesº* , pues incluso no señala qué método de interpretación estaría dando el Tribunal A quo a la norma y cuál sería el correcto, lo que evidencia que no existe error de interpretación de la norma, sino una confrontación a lo resuelto más allá del petitum supuestamente, por lo que se desvanece por sí solo la causal propuesta.

4.2.2. En lo relacionado por la glosa ª Diferencia de ingresos entre el valor registrado en la declaración del impuesto a la renta y la utilidad o pérdida por venta de activos fijos del ejercicio fiscal 2015º que denuncia el caso segundo del art. 268 del COGEP, señala que el casacionista mezcla dos causales que se contraponen entre sí, pues, por un lado, aduce que no existe motivación y por otro lado señala se ha resuelto un punto ajeno a la controversia, está reconociendo que existe motivación pero que confronta lo supuestamente resuelto por demás por el Tribunal A quo, lo cual de inicio advierte que los argumentos del casacionistas no se apegan a una técnica casacional requerida en un recurso de alto

tecnicismo, no pudiendo la Sala Especializada subsanar tales yerros, por lo que de plano debe rechazarse el cargo propuesto.

En cuanto al vicio que se denuncia, esto es de inatinencia, este no debe ser entendido en las líneas argumentativas de la recurrente, pues este intenta llevar a que la Sala resuelva un supuesto de la causal tercera conforme ha detallado en su contestación, apartándose del sentido dado al vicio denunciado por la Corte Constitucional, esto es una falta de explicación de la pertinencia de la aplicación de fuentes de derecho a los supuestos fácticos del caso concreto, y no es esto lo argumentado por el casacionista en este cargo. Al entender de la actora, el tribunal A quo debía analizar si la contribuyente estaba obligada a considerar el costo neto de los activos registrados en libros para determinarse la utilidad por venta de activos fijos, y que el Tribunal por su parte analizaría la depreciación de los activos fijos y su costo neto y el valor de ventas; esto es lo plasmado en el recurso de casación, sin que exista mayores argumentos. Señala el SRI que, lo cierto es que los jueces analizan la glosa establecida por la AT que determinó como ingreso gravado el valor de USD 110.796,82, por concepto de utilidad en venta de 30 activos fijos realizada durante el ejercicio fiscal 2015, de acuerdo al art. 2.1, 8.1 y 16 de la LRTI y el inciso primero del art. 47 del RLRTI, diferencia que se originó como resultado del cruce entre los reportes de activos fijos y depreciación con corte a 31 de diciembre de 2015, debido a que el actor consideró un costo neto diferente al registrado en el detalle de depreciación de activos fijos para el cálculo de la utilidad o pérdida por la venta de activos fijos, pero no presentó los sustentos suficientes para justificar lo determinado; después de transcribir el párrafo 57 y advertido que en los párrafos 61 al 67, constan suficiente análisis por parte del juzgador, señala que de ellos se advierte que la sentencia está debidamente motivada, teniendo la estructura mínimamente completa, es decir cumple con el criterio rector establecido por la Corte Constitucional, por lo que, el recurso presentado por la actora sobre esta glosa, solo denota la inconformidad con lo resuelto en la sentencia.

4.2.3. En cuanto a la ª Notas de crédito reportadas por proveedores (terceros) y no declaradas por el contribuyenteº, respecto a la transacción con Abbott Laboratorios del Ecuador Cía. Ltda., que ha sido denunciado por el caso tercero del art. 268 del COGEP, el SRI señala que a decir de la recurrente el vicio de *extra petita*, se configura por haberse efectuado un análisis semántico de las palabras ª aceptarº y ª recibirº. Conforme se advierte de la sentencia, en la demanda se alegó que la nota de crédito no. 006005-000000385 emitida por la proveedora, no fue recibida por FARMAENLACE, y que por ello nunca existiría afectación a ninguna factura emitida por dicho proveedor; el Tribunal también advirtió que parte de los argumentos de la demanda era que el perito Salazar, insinuado por el actor, manifestó que la factura a la que afectaría la referida nota de crédito sería la contabilizada de manera completa y pagada en su totalidad, es decir, los cuestionamientos sobre estos escenarios

fueron plasmados en la demanda del actor. Transcribe los argumentos del Tribunal, párrafos 94 a 98, y señala que en la sentencia se pronuncian sobre los puntos del litigio, sobre las pretensiones expuestas tanto en la demanda como en la contestación en la demanda, por lo que el pronunciamiento no fue alejado de la Litis, ya que se pronuncia sobre la nota de crédito en referencia; resaltando que si el análisis efectuado no esté acorde a los criterios de la contribuyente, no significa que la sentencia contenga el yerro denunciado; señalando una vez más que, la causal se presenta ante la inconformidad con lo resuelto por el juzgador.

4.2.4. Sobre la Glosa ª Ajuste negativos no justificadosº que denuncia al amparo del caso quinto por la falta de aplicación del art. 10 de la LRTI; observa que la denuncia no contiene las normas que fueron aplicadas en lugar de aquella que da solución al problema jurídico materia de la decisión judicial, por lo que, al no existir proposición jurídica completa, no puede prosperar el cargo, lo cual conlleva a que el cargo sea rechazado de plano. Establece las falencias y contradicciones de su denuncia, en cuanto a la falta de singularización del ítem de la norma denunciada que señala debió ser aplicado, así como el hecho de que, por un lado, alega falta de aplicación del art. 10 de la LRTI, y por otro que no debía ser calificado en los términos del mismo artículo. Sin embargo, expresa que, sin perjuicio de lo señalado, en pronunciamiento del Tribunal sobre esta glosa, toma en cuenta lo establecido en el primer inciso de la norma denunciada, determinando como gasto no deducible USD 125.726,60 debido a que pues si bien existe un registro en negativo en la cuenta de inventarios, donde la actora sostuvo que no afecta a resultados y el SRI señaló que si afecta, estableciendo como improcedente su impugnación por cuanto la actora, no justificó el soporte con la contrapartida en cuentas por cobrar que se dice no afecta a resultados; por lo tanto, el cargo debe ser rechazado.

4.2.5. Sobre la glosa ª Materia gravada no aportada al IESS del personal de dependenciaº, propuesto al amparo del caso tercero del art. 268 del COGEP, por el vicio de *extra petita*, señala que la recurrente de forma sesgada transcribe ciertos extractos de la sentencia para hacer creer a la Sala Especializada que los jueces de instancia han resuelto un punto ajeno a la litis. Refiere que en la sentencia de los párrafos 119 al 125 que transcribe, ponen en evidencia que el tribunal resolvió el punto de la Litis; y que el hecho de que tampoco se adviertan los sustentos de los gastos de viáticos que alega el actor no significa que haya resuelto sobre algo ajeno a la litis, más bien todo lo contrario, pues para el tribunal de instancia los gastos de viáticos no constituyen beneficios sociales de los previstos en el numeral 5 del art. 14 de la LRTI.

4.2.6. Finalmente, sobre la glosa ª Honorarios pagados al señor Segundo Patricio Espinosa Valencia, representante legal de la contribuyente, no aportados al IESSº, recurrida por el caso quinto del art. 268 del COGEP, que es acusada por la errónea interpretación de los arts. 2 de la Ley de Seguridad Social y 10.9 de la LRTI, refiere que, en el recurso de casación, no se observa que método de interpretación

utiliza el tribunal de instancia y tampoco se precisa cuál sería el método que se debía utilizar. Se advierte que la inconformidad del casacionista aterriza sobre la frase ª obligados a solicitar protecciónº contenido en el art. 2 de la LSS, pero a razón de la sentencia constitucional 052-2021 y los argumentos de la supuesta errónea interpretación se atan al fallo constitucional, y no a la norma que alega estar interpretada erróneamente, pues dicho fallo no está acusado por la actora. Después de transcribir el art. 2 de la LSS y un fragmento de la sentencia señala que, no se logra advertir que la norma se encuentre interpretada de forma errada, ya que la norma es clara en establecer que es sujeto de aportación a la seguridad social el administrador, representante legal o patrono de un negocio, por lo que la interpretación ha sido en su tenor literal, por lo que debe ser rechazado su denuncia. Respecto del art. 9 de la LRTI, que se estaría interpretando de forma errada, en el recurso no se realiza un mayor argumento, ni tampoco se señala que método de interpretación realiza el Tribunal a quo y tampoco cual sería el que debe ser utilizado. Finalmente, expone que, de la transcripción misma del recurrente del párrafo 109, se advierte que la norma fue aplicada e interpretada de forma correcta; y que conforme el párrafo 138 también fueron determinantes en la decisión los arts. 9 y 11 de la LSS, las cuales no fueron denunciadas por el casacionista, por lo que se debe desechar este cargo.

4.2.7. Con las consideraciones que expone solicita no se case la sentencia.

4.3. Recurso de casación del DIRECTOR ZONAL 9 DEL SRI: La procuradora fiscal del SRI, en su recurso de casación denuncia que la sentencia incurre en los casos 2 y 5 del art. 268, con fundamento en los siguientes argumentos:

4.3.1. Por el caso segundo: Sobre el Punto ª(1) Notas de crédito del proveedor Kimberly-Clark Ecuador S.A. del literal VIII 2.5. notas de crédito reportadas por proveedores (terceros) y no declaradas por el contribuyente por $49.734,45 USD numeral 6.58, págs. 50 a 55 del acto impugnado; numeral 3.7.2.1.4 cuadro no. 21 del acta de determinaciónº, acusa la sentencia de incumplir el requisito de motivación, infringiendo los arts. 76.7.l CRE, 89, 90.5 y 130.4 del COGEP; ya que en su opinión conforme el criterio rector de la sentencia 1158-17-EP/21 de la Corte Constitucional para que una sentencia se encuentre motivada debe contener una fundamentación normativa suficiente y una fundamentación fáctica suficiente; por lo que el carecer de cualquiera de ellas, acarrea la falta de motivación. Expone que, sobre esta glosa el Tribunal faltando a su deber de motivar la sentencia, incurre en el vicio de apariencia, por inatinencia; así después de transcribir fragmentos de la sentencia, señala que si bien se ha citado el primer inciso del art. 15 del Reglamento CVRYDC, no se explica la pertinencia de la aplicación de dicha norma al supuesto fáctico del caso concreto, pues dicha norma define lo que es una nota de crédito, mientras que la conclusión a la que arriba el Tribunal de instancia es que el SRI no probó que las notas de crédito emitidas por Kimberly Clark a FARMAENLACE fueran puestas en conocimiento de la compañía actora, es decir, la sentencia de instancia ha esgrimido

razones jurídicas que ª no tienen que verº o no guardan relación semántica con lo controvertido. Para resolver el punto que el Tribunal A quo manifiesta como controvertido, esto es que las notas de crédito debían haber sido puestas en conocimiento de la contribuyente, la sentencia se limita a citar una norma que lo que hace es dar una definición de lo que es una nota de crédito, es decir, emplea una argumentación jurídica que no guarda relación con lo controvertido, dejando así de cumplir con el requisito exigido por las normas que se señalan como infringidas y que exigen la explicación de la pertinencia de la aplicación de las normas de derecho a los antecedentes de hecho. Así, la sentencia no establece los componentes mínimos y suficientes para que se encuentre motivada.

4.3.2. Por el caso quinto: Glosa ª Honorarios pagados a partes relacionadas sin justificación del servicio prestado por $ 314.734,45 USD numeral 6.114, págs. 74-86 del acto impugnado; numeral 3.7.2.3.2, cuadro no. 39 del acta de determinaciónº, propone el vicio de indebida aplicación del art. 17 del Código Tributario, ya que, después de identificar los hechos probados que dice se establecieron en los párrafos 142, 143 y 146 del fallo y que los transcribe, señala que los jueces aplicaron la referida norma considerando que el SRI no motivó el acta de determinación respecto del hecho generador, sin embargo, bajo los hechos probados, tal norma resultaba inaplicable por considerar que los juzgadores reconocen que tanto el acta de determinación como la resolución impugnada establecieron que, por efecto de la información presentada por el contribuyente, los gastos incurridos no le permitieron obtener, mantener y mejorar la renta gravada de FARMAENLACE en el 2015 y que no habría demostrado la secuencialidad formal-material de dichos gastos. En este sentido, el Tribunal A-quo, debía examinar si tal circunstancia, se subsumió a las normas que regulan tal supuesto fáctico; sin embargo, los jueces de instancia aplican el art. 17 del Código Tributario que se refiere a la calificación del hecho generador y no a la secuencialidad formal material del gasto, ni al requisito de deducibilidad relativo a que el gasto debe permitir obtener, mantener y mejorar la renta gravada, configurando así la aplicación indebida del art. 17 del CT; establece que las normas que debieron ser aplicadas en su lugar son: el primer inciso del art. 10 de la LRTI y el primer inciso del art. 27 de su Reglamento de Aplicación, mismas que establecen expresamente que para que un gasto sea deducible debe permitir obtener, mejorar y mantener la renta gravada, supuestos fácticos que fueron precisamente los establecidos en el acta de determinación. Así también, debía aplicarse el art. 3 de la Resolución 07-2016 del Pleno de la Corte Nacional de Justicia, que establece como precedente jurisprudencial obligatorio que para que un gasto sea deducible debe cumplirse con la secuencia formal y material, establecido en el acta de determinación. De haber sido consideradas las normas referidas, el juzgador habría advertido que el acta de determinación sí se encontraba debidamente motivada, puesto que tales normas fueron aplicadas en dicho acto para establecer que el gasto no fue deducible, toda vez que el mismo no le permitió al contribuyente obtener, mantener y mejorar su renta gravada del año 2015. En consecuencia, no cabía la aplicación del art. 17 del Código Tributario y en su lugar debía aplicarse el

primer inciso del art. 10 de la LRTI y el primer inciso del art. 27 del Reglamento LRTI, así como la resolución 07-2016 del Pleno de la Corte Nacional de Justicia.

Concluye este cargo advirtiendo que, es trascendente para la decisión de la causa, puesto que en lugar del art. 17 del Código Tributario, hubiera aplicado el primer inciso del art. 10 de la LRTI, el primer inciso del art. 27 del Reglamento LRTI y, la resolución 07-2016 del Pleno de la CNJ, habría concluido que la glosa sí se encontraba motivada y en consecuencia habría rechazado la demanda. Por las consideraciones expuestas, solicita se case la sentencia y se ratifique la resolución impugnada por impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2015.

4.4. Contestación al recurso del SRI por la parte actora.- El representante legal de FARMAENLACE, dentro del término señalado por la Conjueza Nacional, da contestación al recurso admitido respecto de los casos 2 y 5 del art. 268 del COGEP, señalando que:

4.4.1. En lo relacionado con la glosa ª Notas de crédito del proveedor Kimberly-Clark Ecuador S.A. del literal VIII 2.5. notas de crédito reportadas por proveedores (terceros) y no declaradas por el contribuyente por $49.734,45 USDº expresa que, la alegación del SRI responde a una descontextualización y pretende inducir a error a la Sala de Casación, pues a partir de la lectura integral de la sentencia se evidencia en primer lugar, que el Tribunal A quo en su ejercicio argumentativo (párrafos 88 a 92), hace un análisis respecto a las notas de crédito del proveedor Kimberly Clark Ecuador S.A., concluyendo que *ª al no justificar la autoridad tributaria la afectación de la notas de crédito determinadas a adquisiciones efectuadas por FARMAENLACE, se deja sin efecto la determinación en este punto.º*

El fundamento del SRI para alegar el yerro de falta de motivación constante en su recurso de casación, es que el fallo no explica la pertinencia del art. 15 del Reglamento CVRYDC al caso, sin embargo, al haber desistido del yerro respecto a esta norma, toda la argumentación queda insubsistente, ya que la base que sustenta la falta de motivación fue retirada por el SRI en su escrito de aclaración aclarando que se trató de un error involuntario. De esta manera al haberse retirado una de las premisas que construían el silogismo del supuesto yerro, es imposible llegar a la conclusión de que existe falta de motivación. Concluye señalando que todo lo manifestado permite concluir que no se configura el vicio alegado por la Administración Tributaria; pues, existe suficiencia fáctica y normativa, es decir se cumple con el criterio rector de la garantía de la motivación; quedando en evidencia únicamente la inconformidad del Fisco con la sentencia respecto a esta glosa, por lo que no procede el yerro alegado.

4.4.2. Respecto a la glosa ª Honorarios pagados a partes relacionadas sin justificación del servicio prestado por $314.734,45 USDº, por el caso quinto del art. 268 del COGEP, denuncia la aplicación indebida del art. 17 del Código Tributario y la falta de aplicación del primer inciso del art. 10 de la

LRTI y el primer inciso del art. 27 del Reglamento LRTI, así como la resolución 07-2016 del Pleno de la Corte Nacional de Justicia. Llama la atención, manifiesta la contribuyente, que alegue la aplicación indebida del art. 17 del Código Tributario, cuando fue el propio SRI quien uso esta norma en el acta de determinación y la resolución del reclamo, sin establecer siquiera si su aplicación se fundamentó en la regla del principio de realidad jurídica o en la regla del principio de realidad económica; ni tampoco la relacionó con algún sustento fáctico. Señala que, a criterio del casacionista, ahora el gasto se debe desconocer, ya no por el art. 17 del Código Tributario sino por el art. 10 de la LRTI y el primer inciso del art. 27 de su reglamento, lo que demuestra únicamente su inconformidad con el fallo, pretendiendo incluso de que la Sala de Casación haga un nuevo análisis de prueba, situación que está proscrita del recurso de casación por el caso 5.

Además, dice que, no puede existir en este caso una aplicación indebida del art. 17 del CT en la sentencia, ya que el juzgador evaluó adecuadamente esa disposición, estableciendo categóricamente que es insuficiente para motivar la glosa, toda vez que el SRI, no la aplicó ni para establecer la realidad económica ni tampoco la concatenó con hechos probados. Transcribe los párrafos 147 y 148 de la sentencia para advertir que, el fallo establece, que la calificación del hecho generador ni siquiera cumplió los estándares mínimos de argumentación, figura que fue libremente escogida y aplicada por el SRI para establecer la glosa, por lo que, al existir falta de motivación, no cabía entrar a considerar otras normas en sentencia, que ahora el SRI pretende sí sean consideradas, pretendiendo subsanar el ejercicio defectuoso de su facultad determinadora. Por lo que es evidente que lo que pretende, en esta etapa, mediante la corrección de los errores en la determinación, se ratifique la glosa en el recurso de casación.

4.4.3. La actora con base a su contestación solicita se rechace el recurso de casación del SRI.

5.- Problema Jurídico

Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación, incurre en los siguientes vicios contemplados en el art. 268 del COGEP:

Recurso de casación de FARMAENLACE CIA. LTDA:

Por el caso segundo: Glosa ª Diferencia de ingresos entre el valor registrado en la declaración del impuesto a la renta y la utilidad o pérdida por venta de activos fijos del ejercicio fiscal 2015º, numeral 2.3 del fallo, por el que acusa a la sentencia de incumplimiento del requisito de motivación;

Por el caso tercero: a) Glosa ª Notas de crédito reportadas por proveedores (terceros) y no declaradas por el contribuyenteº, respecto a la transacción con Abbott Laboratorios del Ecuador Cía. Ltda. numeral 2.5 del fallo, y **b)** Glosa ª Materia Gravada no aportada al IESS del personal de dependenciaº,

numeral 2.7 del fallo, respecto de las que acusa el vicio de *extra petita*, esto es que en sentencia se resuelve un punto ajeno a la Litis;

Por el caso quinto: a) Glosa ª Tarifa de impuesto a la rentaº, numeral 2.2 del fallo, acusa la errónea interpretación del artículo 37 de la LRTI; **b)** Glosa ª Ajustes negativos no justificadosº, numeral 2.6 del fallo, acusa la falta de aplicación del artículo 10 de la LRTI; y **c)** Glosa ª Honorarios pagados al señor Segundo Patricio Espinosa Valencia, representante legal del contribuyente, no aportados al IESSº, numeral 2.8 del fallo, la errónea interpretación del artículo 2 de la Ley de Seguridad Social y errónea interpretación del artículo 10.9 de la LRTI.

1.5.2. Recurso de casación del Director Zonal 9 del SRI:

Por el caso segundo: Punto ª(1) Notas de crédito del proveedor Kimberly-Clark Ecuador S.A. del literal VIII 2.5. notas de crédito reportadas por proveedores (terceros) y no declaradas por el contribuyente por $49.734,45 USD numeral 6.58, págs. 50 a 55 del acto impugnado; numeral 3.7.2.1.4 cuadro no. 21 del acta de determinaciónº, por incumplir la sentencia el requisito de motivación. y,

Por el caso quinto: Glosa ª Honorarios pagados a partes relacionadas sin justificación del servicio prestado por $314.734,45 USD numeral 6.114, págs. 74-86 del acto impugnado; numeral 3.7.2.3.2, cuadro no. 39 del acta de determinaciónº, el vicio de indebida aplicación del artículo 17 del Código Tributario.

6.- Análisis del Tribunal de Casación

6.1. El recurso de casación se fundamenta en los casos 2, 3 y 5 del art. 268 del COGEP que disponen:

> ª ***Art. 268.- Casos.*** *El recurso de casación procederá en los siguientes casos: (¼) **2.** Cuando la sentencia o auto no contenga los requisitos exigidos por la ley o en su parte dispositiva se adopten decisiones contradictorias o incompatibles así como, cuando no cumplan el requisito de motivación. **3**. Cuando se haya resuelto en la sentencia o auto lo que no sea materia del litigio o se haya concedido más allá de lo demandado, o se omita resolver algún punto de la controversia. (¼) **5.** Cuando se haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho sustantivo, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, que hayan sido determinantes en la parte dispositiva de la sentencia o auto.º*

6.1.1. El **caso 2** se refiere a la transgresión de normas relacionadas con la estructura, contenido y forma de la sentencia o auto, la que podría configurarse de tres formas: 1) por defectos en la estructura del fallo que se dan por la falta de requisitos exigidos por la ley para la sentencia o auto, 2) por

incongruencia en la parte dispositiva del fallo en cuanto se adopten resoluciones contradictorias o incompatibles; y, 3) cuando la sentencia no cumpla con el requisito constitucional y legal de la debida motivación. El recurso de casación interpuesto se fundamenta en que la sentencia no cumple con el requisito de la motivación. El cual es uno de los requisitos esenciales que deben cumplir las decisiones de las funciones públicas, ya sea en el ámbito administrativo o judicial. Motivar es explicar la manera en que las normas jurídicas son aplicables a los hechos controvertidos y definidos en la litis del proceso, luego de que éstos han sido verificados en base a las pruebas debida y legalmente actuadas.

6.1.2. El **caso 3** recoge los vicios que atentan al principio de congruencia del fallo, es decir a la concordancia que debe existir entre la demandada, la contestación dada a ella y la decisión adoptada por el órgano jurisdiccional. Los vicios en la congruencia de la sentencia son de naturaleza *in procedendo* y se configuran: a) cuando se ha otorgado más de lo pedido (*plus o ultra petita*); b) cuando se ha otorgado algo distinto a lo pedido (*extra petita*); y, c) cuando se ha omitido resolver sobre algo pedido (*citra petita*).

6.1.3. El **caso 5** se refiere a los denominados errores *in iudicando* en la sentencia, en otras palabras, la violación directa de la norma sustantiva señalada por el recurrente. En este caso, de configurarse el yerro jurídico de la sentencia ésta debe ser corregida. Este es el caso que tiene como limitante la revaloración de las pruebas y debe ser planteado a partir de los hechos probados en la sentencia. Para que se configure el mismo se requiere la presencia de dos elementos: el primero, que debe haber violación directa de las normas sustantivas en la sentencia impugnada; y, el segundo, que la transgresión haya sido determinante en la parte resolutiva del fallo recurrido.

6.2. Normas legales que se estiman infringidas.- Las partes procesales, en sus respectivos recursos manifiestan que se han violentado las siguientes normas:

Constitución de la República del Ecuador

ª Art. 76.- *En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas: (¼) 7. El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías: (¼) l) Las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas. No habrá motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Los actos administrativos, resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados se considerarán nulos. Las servidoras o servidores responsables serán sancionadosº* .

Código Orgánico General de Procesos

ª Art. 89.- ***Motivación.*** *Toda sentencia y auto serán motivados, bajo pena de nulidad. No habrá tal motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Las sentencias se motivarán expresando los razonamientos fácticos y jurídicos, que conducen a la apreciación y valoración de las pruebas como a la interpretación y aplicación del derecho. La nulidad por falta de motivación única y exclusivamente podrá ser alegada como fundamento del recurso de apelación o causal del recurso de casación.º*

ª ***Art. 90.- Contenido general de sentencias y autos.-*** *Además del contenido especial que la ley señale para determinados autos o sentencias, todo pronunciamiento judicial escrito deberá contener: (¼) 5. La motivación de su decisión.º*

ª ***Art. 91.- Omisiones sobre puntos de derecho.****- La o el juzgador debe corregir las omisiones o errores de derecho en que hayan incurrido las personas que intervienen en el proceso. Sin embargo, no podrá otorgar o declarar mayores o diferentes derechos a los pretendidos en la demanda, ni fundar su decisión en hechos distintos a los alegados por las partes.º*

ª ***Art. 92.- Congruencia de las sentencias.-*** *Las sentencias deberán ser claras, precisas y congruentes con los puntos materia del proceso. Resolverán sobre las peticiones realizadas por las partes y decidirán sobre los puntos litigiosos del proceso.º*

Código Orgánico de la Función Judicial

ª Art. 130.- ***Facultades jurisdiccionales de las juezas y jueces.-*** *Es facultad esencial de las juezas y jueces ejercer las atribuciones jurisdiccionales de acuerdo con la Constitución, los instrumentos internacionales de derechos humanos y las leyes; por lo tanto deben: (¼) 4. Motivar debidamente sus resoluciones. No habrá motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Las resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados serán nulos (¼)º ;*

Código Tributario

ª ***Art. 17.- Calificación del hecho generador.-*** *Cuando el hecho generador consista en un acto jurídico, se calificará conforme a su verdadera esencia y naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados. Cuando el hecho generador se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicenº .*

ª ***Art. 81.- Forma y contenido de los actos.-*** *Todos los actos administrativos se expedirán por escrito. Además, serán debidamente motivados enunciándose las normas o principios jurídicos que se haya fundado y explicando la pertinencia de su aplicación a los fundamentos de hecho cuando resuelvan peticiones, reclamos o recursos de los sujetos pasivos de la relación tributaria, o cuando absuelvan consultas sobre inteligencia o aplicación de la leyº .*

Ley de Seguridad Social

ª Art. 2.- *Son sujetos obligados a solicitar la protección del seguro universal obligatorio de sus afiliados, en calidad de afiliados, todas las personas que perciben ingresos por la ejecución de una obra o la prestación de un servicio físico o intelectual, con relación laboral o sin ella; en particular: (¼) d. El administrador o patrono de un negocio. (¼)º*

Ley de Régimen Tributario Interno

ª Art. 10.- ***Deducciones.-*** *En general, con el propósito de determinar la base imponible sujeta a este impuesto se deducirán los gastos e inversiones que se efectúen con el propósito de obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana que no estén exentos. En particular se aplicarán las siguientes deducciones: (¼) 9.- Los sueldos, salarios y remuneraciones en general; los beneficios sociales; la participación de los trabajadores en las utilidades; las indemnizaciones y bonificaciones legales y otras erogaciones impuestas por el Código de Trabajo, en otras leyes de carácter social, o por contratos colectivos o individuales, así como en actas transaccionales y sentencias, incluidos los aportes al seguro social obligatorio; también serán deducibles las contribuciones a favor de los trabajadores para finalidades de asistencia médica, sanitaria, escolar, cultural, capacitación, entrenamiento profesional y de mano de obra. Las remuneraciones en general y los beneficios sociales reconocidos en un determinado ejercicio económico, solo se deducirán sobre la parte respecto de la cual el contribuyente haya cumplido con sus obligaciones legales para con el seguro social obligatorio cuando corresponda, a la fecha de presentación*

de la declaración del impuesto a la renta, y de conformidad con la leyº

*ª **Art. 37.- Tarifa del impuesto a la renta para sociedades.-** Los ingresos gravables obtenidos por sociedades constituidas en el Ecuador, así como por las sucursales de sociedades extranjeras domiciliadas en el país y los establecimientos permanentes de sociedades extranjeras no domiciliadas aplicarán la tarifa del 22% sobre su base imponible. No obstante, la tarifa impositiva será del 25% cuando la sociedad tenga accionistas, socios, partícipes, constituyentes, beneficiarios o similares residentes o establecidos en paraísos fiscales o regímenes de menor imposición con una participación directa o indirecta, individual o conjunta, igual o superior al 50% del capital social o de aquel que corresponda a la naturaleza de la sociedad. Cuando la mencionada participación sea inferior al 50%, la tarifa de 25% aplicará sobre la proporción de la base imponible que corresponda a dicha participación, de acuerdo a lo indicado en el reglamento.- Asimismo, aplicará la tarifa del 25% a toda la base imponible la sociedad que incumpla el deber de informar sobre la participación de sus accionistas, socios, participes, constituyentes, beneficiarios o similares, conforme lo que establezca el reglamento a esta Ley y las resoluciones que emita el Servicio de Rentas Internas; sin perjuicio de otras sanciones que fueren aplicablesº .*

Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tribuatrio Interno

*ª **Art. 27.- Deducciones generales.-** En general, son deducibles todos los costos y gastos necesarios, causados en el ejercicio económico, directamente vinculados con la realización de cualquier actividad económica y que fueren efectuados con el propósito de obtener, mantener y mejorar rentas gravadas con impuesto a la renta y no exentas; y, que de acuerdo con la normativa vigente se encuentren debidamente sustentados en comprobantes de venta.º*

Precedente Jurisprudencial Obligatorio No. 07-2016 emitido por el Plano de la Corte Nacional de Justicia.

***Art. 3.- DECLARAR COMO JURISPRUDENCIA VINCULANTE,** el siguiente punto de derecho: ª Para que un gasto sea considerado como deducible a efecto del cálculo del Impuesto a la Renta, se debe tener en cuenta que, además del cumplimiento de los requisitos formales, debe tener una secuencialidad formal - material, demostrándose sustentadamente a través de la emisión de los comprobantes de venta, retención y complementarios, forma de*

pago, acreditación en cuenta en favor del beneficiario y la verificación de la fuente de la obligación que demuestre que efectivamente se haya realizado la transferencia del bien o que se haya prestado el servicio".

Procederemos al análisis de los recursos en el orden de ingreso:

6.3. RECURSO DE CASACIÓN de FARMAENLACE CIA. LTDA.

6.3.1. Análisis del caso 2.- La actora en su recurso de casación denuncia que en la sentencia al resolver la **Glosa** "Diferencia de ingresos entre el valor registrado en la declaración del impuesto a la renta y la utilidad o pérdida por venta de activos fijos del ejercicio fiscal 2015" (numeral 2.3 del fallo), la sentencia ha incumplimiento del requisito de motivación de acuerdo con el criterio rector establecido en la sentencia constitucional 1158-17-EP/21, pues tiene una fundamentación "aparente", pues la controversia en esta glosa consistía en esclarecer si en el cálculo de la utilidad en la venta de activos fijos, se debía tomar el costo neto de los activos fijos establecido en libros o el constante en un detalle de depreciación con corte al 2015, sin embargo el juzgador confirma la glosa en base a que FARMAENLACE no justificó con soportes la depreciación de los activos hasta el momento en que fueron vendidos; lo que constituye un argumento inatinente, infringiendo los arts. 76.7.l) CRE, 81 del Código Tributario, esta Sala de Casación pasa a verificar si se produjo el vicio denunciado:

6.3.1.1. De los párrafos 53 al 57 de la sentencia, constan la posición del actor, la contestación hecha por la autoridad tributaria, el contenido del acta de determinación y el contenido de la resolución impugnada, para iniciar su examen invoca el art. 82 del Código Tributario señala que, la resolución impugnada ha sido emitida por autoridad competente por tanto es válido y se encuentra llamado a cumplirse; sin perder de vista que tal presunción admite prueba en contrario (arts. 169 y 311 del COGEP); con ello, en los párrafos 58 y 59, deja sentado que por su naturaleza técnico contable, corresponde identificar *"cuáles son los elementos considerados en la determinación, luego, establecer los aspectos advertidos para confirmar el valor en reclamos; y sí, esto es analizado en sede administrativa, analizar las alegaciones y pruebas de las partes (¼)"* y llega a las siguientes conclusiones: **(i) En la determinación**, *"el SRI con el fin de constatar la utilidad declarada por FARMAENLACE en la venta de propiedad, planta y equipo, analizó 2 detalles presentados por la actora; el primero de facturación por concepto de venta de activos fijos, y el segundo de activos fijos vendidos con costo neto (valor que no incluye la depreciación acumulada) y su utilidad. En este contexto, la autoridad dice que verificó el costo neto de cada uno de los activos fijos vendidos con costo neto de los activos fijos del detalle de depreciación, y señala que se identificó 3 inconsistencias*: ***(i.1)*** *En la venta de activos fijos, que de acuerdo con el detalle de depreciación del año 2015 se*

registra un costo neto en cero, el SRI consideró como utilidad, el valor de la venta informado por la actora en el detalle de activos fijos vendidos; ***(i.2)*** *Por el activo fijo con código 115000228, incluido en el detalle de activos fijos vendidos, pero que no formaba parte del detalle de depreciación de activos fijos del ejercicio fiscal 2015; sobre este activo la compañía consideró un costo para el cálculo de la utilidad por venta de activos fijos, por lo que, se consideró como utilidad en venta de activos fijos, el valor facturado de la venta del bien; y,* ***(i.3)*** *Siendo que actora registró pérdida en la venta activos fijos vendidos, la administración verificó el detalle de depreciación de activos fijos recalculando la pérdida, y señala que evidenció se incluyó en el detalle de activos fijos vendidos, un costo neto mayor al costo neto registrado en el detalle de depreciación; esto es, se incluyó un valor menor de depreciación acumulada, lo que ocasionó que al comparar el costo neto con el valor de la venta de los activos fijos, se genere una pérdida mayor a la realmente incurrida, por lo que no se reconoció la pérdida calculada por el compañía, sino que consideró la pérdida recalculada.º* Como sustento de dichas inconsistencias consta el cuadro 9 (fs. 625) del acta de determinación en que consta el detalle de la venta de activos fijos y la inconsistencia que corresponde (de la 3 indicadas) y el sustento de la glosa por USD$ 110.785,82 USD.

6.3.1.2. El sustento de la contribuyente durante su reclamo fue que, tales activos corresponden a adecuaciones y remodelaciones, sujetas a amortización hasta el 2015, ejercicio fiscal en el que fueron dados de baja, sobre lo cual en **la resolución** el SRI indica**:** *ª(¼) el motivo por el cual se encuentran registrados con un costo de adquisición de $ 0,00 USD en el detalle de depreciaciones. Al respecto se indica que la actora adjuntó los asientos de diario números 81195544, 81228313, 81228312, 81237747 y 81276744 que identifican débitos en la cuenta 1.3.99.10,01 de ª Amortización Acumuladaº y créditos en la cuenta 1.3.90.10.02 de ª Adecuaciones e Inst Farmaciasº, y movimientos tanto por ª Pérdida por baja de Activosº como en ª Utilidad por baja de Activosº; no obstante, se resuelve que en dichos asientos de diario no se identifican los códigos de activos, que permita relacionar los activos fijos del cuadro número 9 con dichos registros contables.º* En definitiva, ª *en la determinación el SRI al comparar el detalle de facturación por concepto de venta de activos fijos, con el detalle de activos fijos vendidos con el costo neto, verificó el costo neto de cada uno de los activos fijos vendidos con el costo neto de los activos fijos del detalle de depreciación, estableciéndose la diferencia determinada; luego en reclamos se presentó como soporte los asientos de diario números 81195544, 81228313, 81228312, 81237747 y 81276744, pero la administración señala que no encontró relación alguna de dichos asientos con los activos fijos observados.º (*párr. 60).

6.3.1.3. Con estos antecedentes, en el párrafo 62 de la sentencia, se analizan de uno en uno los 30 activos (de fs. 937 vta. a 940 vta.), comparando el valor de la venta del activo fijo (facturas),

depreciación acumulada, costo neto en libros y más detalles; en el párrafo 63 establece que *"según el "Detalle de venta de activos fijos", el valor de la utilidad o pérdida en la venta de los 30 activos fijos analizados por el SRI es de $ - 17.813,81 USD (foja 625 vuelta), valor que conforme el informe el perito Fausto Daniel Salazar Sosa (en adelante Perito Salazar) (foja 293) este valor corresponde a la "Utilidad o (pérdida) en Venta AF según peritaje" por la suma de $ - 17.813,81 USD.- En este contexto, la administración tributaria de la misma forma considera el valor de utilidad o pérdida en la venta de activo fijo establecido por FARMAENLACE, no obstante, el SRI –por cada activo- al comparar la "utilidad o pérdida en Ventas AF" del "Detalle de venta de activos fijos" (ver: § 62, concepto: E), con el "costo neto en libros" del "Detalle de depreciación de activos fijos" (ver: § 62, concepto: H), da origen a las diferencias determinadas; así tenemos que, para el caso de la inconsistencia a) (ver: § 59 (i.1), las diferencias se originan en que los valores del "Detalle de depreciación de activos fijos" es $ 0,00 USD; para el caso de la inconsistencia b) (ver: § 59 (i.2), no forma parte del detalle de depreciación de activos fijos; y, para el caso de la inconsistencia c) (ver: § 59 (i.3), existen diferencias entre el "costo neto en libros" (ver: § 62, concepto: H) y el "costo neto" (ver: § 62, concepto: C), así como, entre el "costo neto en libros" (ver: § 62, concepto: H) y el "valor en venta" (ver: § 62, concepto: D). Dicho de otra manera, para llegar a la diferencia determinada el elemento concluyente –y es el origen de las diferencias- es el costo neto en libros de la depreciación de los activos fijos.*" (El resaltado nos corresponde).

6.3.1.4. Es decir, con base a lo manifestado por el perito de la actora y las razones por las cuales el SRI determina las diferencias, en el párrafo 64 el Tribunal de instancia señala que, para poder desvanecer este rubro que nace en la comparación del detalle de venta de activos fijos con la depreciación de activos, *"correspondía que FARMAENLACE justifique esta última con los soportes hasta cuando dichos activos fueron vendidos."* En ese sentido, se remite al acto de proposición en el que la contribuye parte de la afirmación de que su perito en el informe *"detalla y cuantifica los errores en los que incurrió el SRI, con base a la verificación de la contabilidad y sustentos presentados por FARMAENLACE, así como la información obtenida por el perito desde el sistema de administración de activos fijos de la demandante, dice que verificó que en los mismos se registraba el costo correspondiente a cada uno"*; lo cual resulta contrario a lo afirmado en el interrogatorio efectuado por el SRI, pues señaló que *"por la glosa en análisis sólo revisó el detalle presentado por la compañía, mas no los soportes de dichas transacciones."* Siendo justamente lo controvertido el valor de depreciación, al referirse al argumento de que los activos fijos tenían un costo de cero (parr. 66) el perito señala que: *"Los activos objetados por la administración tributaria por concepto de adecuaciones y remodelaciones fueron comprados y activados en el año 2012, 2013, 2014 e incluso del año 2015 de acuerdo a lo señalado en el Acta de Determinación No. 17202024901020627 y Resolución de Reclamo Administrativo No. 117012021RREC085575.- La Administración Tributaria*

para determinar el costo de venta de cero, considera un detalle presentado por FARMAENLACE en etapa administrativa con corte al 31 de diciembre de 2015 en el cual ya no se encontraban los activos fijos, considerando que la venta y en consecuencia baja del activo fijo se da durante todo el año 2015, es decir al momento de dar la baja se excluye del módulo de activos fijos, en este sentido, a continuación presento un ejemplo en el cual se evidencia lo mencionado" . Señalando los soportes que sirven para corroborar el costo neto de los activos fijos previo a la venta, mismos que se detallan en el párrafo 67, de esta parte concluye que *" tiene como sustento los detalles proporcionados por la actora (en un Excel), sin que exista respaldo alguno de los mismos que permitan identificar, al ser controvertida, la depreciación de los activos, el sustento del costo neto y el soporte del valor de venta."* (subrayado de esta Sala).

6.3.1.5. Con estos antecedentes, el Tribunal de instancia, en el párrafo 68 advirtiendo que, sobre la confirmación del valor determinado en reclamos, aun después de adjuntar los asientos de diario números 81195544, 81228313, 81228312, 81237747 y 81276744, dichos asientos de diario no identificaban los códigos de activos, no existía correlación con los activos, lo cual no ha sido objeto de observación o justificación alguna a este argumento de reclamos, ni tampoco en el peritaje se trata o analiza este motivo de negación; concluye razonadamente que: *" En este orden de cosas, si bien en el archivo " Detalle Diferencia Venta de Activos Fijos" consta en la última columna de " Comprobante Contable" los números 87096551, 87102253, 87098203, 87130158, 87156015, 87096709, 87096714, 87075943, 87233449, 87214120, 87248043, 87100517, 87130158 y 87166473, tampoco constan ni los comprobantes, ni explicación alguna de la aplicación contable que derivó en la venta de los activos fijos y la afectación que existió con base al principio de partida doble*." (subrayado de esta Sala); razón por la cual resuelve confirmar el valor glosado.

6.3.1.6. De las transcripciones efectuadas, la construcción argumentativa de los jueces sobre esta glosa, justifica la decisión, tomando en cuenta lo cuestionado en la demanda y si en el caso, la actora logra justificar la diferencia glosada, la sentencia considera que conforme las alegaciones de las partes, el origen de las observaciones efectuadas por el SRI en cuanto a las pérdidas o utilidades en la venta de activos fijos devienen de su detalle de venta y en consideración a la depreciación del activo, respecto de lo cual, era obligación de la contribuyente presentar descargos en sede administrativa tanto en el proceso de determinación como en el reclamo sustentado, pues era necesario establecer que el valor neto con el cual se efectuaron las ventas era ingreso por cuanto por depreciación el valor residual era cero, lo cual además, hubiera justificado el valor registrado en libros. Lo manifestado deja en evidencia la confusión de la contribuyente en la interposición de su recurso de casación al considerar que la depreciación de un activo fijo, es un aspecto aislado del registro del valor neto constante en los libros contables de FARMAENLACE, cuando este debe reflejar la situación

financiera de la contribuyente.

6.3.1.7. Sobre la inatinencia recurrida por la actora, la Corte Constitucional en la sentencia 1158-17-EP/21, ha establecido en su párrafo 80 que: *ª Hay inatinencia cuando en la fundamentación fáctica o en la fundamentación jurídica se esgrimen razones que no ª tienen que verº con el punto controvertido, esto es, no guardan relación semántica general con la conclusión final de la argumentación y, por tanto, con el problema jurídico de que se trate.º* Lo cual, en el caso concreto, no se advierte, pues el juzgador no equivoca el punto de la controversia (párr. 67), y de manera extensa y minuciosa ha explicado las razones por la que concluye que los sustentos de depreciación justificarían las inconsistencias detectadas con precio de venta de los activos por haberse registrado un costo neto de cero a fin de verificar la utilidad o pérdida en estas operaciones.

6.3.1.8. Como si no fuese suficiente la fundamentación para rechazar el recurso propuesto, el recurso de casación no se apega a la técnica requerida en un recurso de alto tecnicismo como el presente, por un lado, aduce que no existe motivación y por otro lado señala se ha resuelto un punto ajeno a la controversia (extra petita), reconociendo que existe motivación pero que la sentencia confronta que ha sido resuelto un punto no controvertido, contradicción que no puede ser subsanado por esta Sala Especializada.

6.3.1.9. En concreto, la Sala de casación advierte que el análisis de esta glosa contiene argumentación jurídica suficiente para concluir que el fallo se encuentra motivado, esto es, que está integrada por: (i) Una fundamentación normativa suficiente; y, (ii) Una fundamentación fáctica suficiente, amén de que el recurso es evidentemente contradictorio. En ese sentido, se rechaza el caso 2 invocado por FARMAENLACE sobre la glosa en disputa.

6.4. Análisis del caso tercero.- La actora en instancia denuncia que, la sentencia adolece del vicio de *extra petita,* infringiendo los arts. 92 y 91 del COGEP**.** Para el análisis del yerro de *extra petita*, debe considerarse la pretensión del actor, las excepciones presentadas por el demandado y lo resuelto por el juzgador, y si como resultado de este ejercicio se verifica que la sentencia resuelve un punto ajeno a la Litis. Conforme lo denuncia la compañía actora, de la sentencia recurrida tenemos lo siguiente: **i)** El acto impugnado es la Resolución No. 117012021RREC085575, emitida por la Directora Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas (SRI) el 22 de febrero del 2021, que aceptó parcialmente el reclamo administrativo presentado en contra del Acta de Determinación Tributaria No. 17202024901020627 por concepto de impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2015. **ii)** La pretensión se circunscribió (fs. 28) a que se declare que ha operado la caducidad de la facultad determinadora respecto al impuesto a la renta del ejercicio 2015 conforme lo establece el art. 95 del Código Tributario, y en tal virtud se deje sin efecto el acto impugnado y su antecedente*;* subsidiariamente*, ª solicita que se deje sin efecto el*

*incremento de la tarifa determinado por la administración tributaria, así como, las glosas impugnadas conforme a los fundamentos de hecho y de derecho expuestos en su demanda*ª. **iii)** El SRI en la contestación a la demanda, no alega excepciones de conformidad con el art. 153 del COGEP. **iv)** En audiencia preliminar se fija el objeto de la controversia, el cual abarca la totalidad de la pretensión del actor, incluso, como se aprecia, de la subsidiaria. De todas maneras, corresponde analizar una a una las glosas confirmadas y que son motivo de casación.

6.4.1. En la **Glosa ª Notas de crédito reportadas por proveedores (terceros) y no declaradas por el contribuyente**º**, respecto a la transacción con Abbott Laboratorios del Ecuador Cía. Ltda.** (2.5 del fallo); sobre la extra petita denunciada señala que, el juzgador para ratificar las diferencias establecidas por el SRI, se aparta del objeto de la controversia, pues en lugar de resolver si la nota de crédito de la factura 006-0005-0000000796 emitida por Abbott Laboratorio Cía. Ltda. tuvo afectación en el comprobante de venta y establecer si existió o no un registro del gasto en exceso, efectuó un análisis semántico de los verbos ª aceptar y recibirº, pues en su opinión eso no estaba en controversia, pues de la misma denominación de la glosa, se infiere que esta no acusa a notas de crédito reportadas por terceros que no han sido ª recibidasº o ª aceptadasº por FARMAENLACE, advirtiendo que su estrategia de defensa siempre fue desvirtuar que registró un gasto en exceso.

6.4.1.1. Sobre esta glosa en concreto FARMAENLACE, en su demanda alegó (pár. 82) que: *ª **104.** Con relación a la nota de crédito No. 006-005-000000385 emitida por ABBOTT LABORATORIOS DEL ECUADOR CIA. LTDA. por USD 8.554,26, cabe indicar que esta no fue recibida por FARMAENLACE por lo que nunca existió afectación a ninguna factura emitida por dicho proveedor.- **105.** El perito Salazar en la págs. 8 a 10 de su informe, menciona que la factura a la afectaría (*sic*) la referida nota de crédito fue contabilizada de manera completa y que el pagó fue realizado en su totalidad.- (¼) **109.** Con base en lo expuesto, FARMAENLACE no pudo ejercer su derecho constitucional a la defensa, debido a que no pudo conocer los documentos de terceros, con base a los cuales el SRI glosó a mi representada.- **110.** A fin de ejercer mi derecho a la defensa, en la sección de anuncio de prueba solicitaré al Tribunal, el acceso a las pruebas documentales conforme lo establece el Art. 142, numeral 7 del COGEP, requiriendo al SRI la información de terceros, que consta en el cuadro 21 del acto impugnado (págs. 52 y 53 de 119).- **111.** Con base en los fundamentos de hecho y de derecho expuestos, el Tribunal deberá dejar sin efecto la glosa por el valor de USD 48.134,45 y establecer la deducibilidad de dicho gasto conforme lo establece el Art. 10 de la LRTI.º* (sic) (subrayado es de esta Sala).

6.4.1.2. El SRI (pár. 83), en concreto sostiene que *ª el actor manifiesta en su acto de proposición que*

la nota de crédito No. 006005- 000000385 emitida por Abbott Laboratorios del Ecuador Cía. Ltda. no fue recibida por Farmaenlace.- Al respecto, debe señalarse que, dentro del reclamo administrativo, el contribuyente presentó a la Administración una copia de la Nota de Crédito No. 006-005-000000385, una copia de la Factura No. 006-005-0000000796: así como, un detalle del movimiento de bodega, de lo cual, se concluyó que en el movimiento de bodega registrado sobre la Factura No. 006-005- 0000000796, se ha ingresado mercadería por la cantidad de USD 18.969,79, sin tomar en cuenta la Nota de Crédito No. 006-005-000000385 que afecta al mencionado comprobante de venta en la cantidad de USD 8.554,26, por lo que el proceder de la Administración en la determinación habría sido correcto.º

6.4.1.3. En específico sobre esta glosa en la sentencia se manifestó que: *ª* Sobre la diferencia establecida por la administración tributaria, tanto en el acta de determinación (fs. 633) como en la resolución impugnada (fs. 582), consta un cuadro con las siguientes notas de crédito, que se dice fueron reportadas por proveedores (terceros) y no declaradas por el contribuyente, que totalizan $ 49.734,45 USD, a saber: **(a)** Abbott Laboratorios del Ecuador Cía. Ltda. con RUC 0990000670001, por la nota de crédito número 006005-000000385 de fecha 02/03/2015, con base imponible tarifa 12% de IVA por $ 6.039,02 USD, y con base imponible tarifa 0% de IVA por $ 2.515,24 USD, que totaliza $ 8.554,26 USD con observación: *"El contribuyente manifestó que las notas de crédito detalladas no fueron aceptadas, ya que las mismas fueron emitidas de forma interna por su proveedor para anular facturas; sin embargo, en la nota de crédito Nro. 006005-000000385 no consta una factura relacionada que demuestre lo señalado por el contribuyente, además dicho proveedor presentó la nota de crédito Nro. 006-005-000000385 emitida a favor del contribuyente y la Administración Tributaria verificó en sus bases de facturación electrónica y confirmó que la misma fue autorizada y emitida por el proveedor (tercero) al contribuyente"*.

6.4.1.4. El Tribunal continúa con su análisis los párrafos 94, 95 y 96 y hace énfasis en que *ª para la nota de crédito del proveedor Abbott Laboratorios del Ecuador Cía. Ltda., FARMAENLACE se alega que 1) no fue recibida; 2) que la contabilización de la compra fue completa y el pago fue realizado en su totalidad.º* Así respecto del primer punto concluye que la alegación en la determinación fue que la misma no fue ª aceptadaº, más no que no fue entregada, por lo que este primer argumento difiere de lo manifestado previamente en sede administrativa, pues para negar o aceptar la misma la actora debió recibir la misma. Sobre el segundo argumento, de las propias afirmaciones de la actora en sede administrativa se advierte que la nota de crédito fue entregada, pero indica que no fue aceptada, ª *sin que se justifique la falta de aceptación de la misma en esta instancia, todo esto y sin perjuicio que se verifique o no el pago*º, por lo que se confirma el valor determinado y ratificado en el reclamo.

6.4.1.5. Revisada la sentencia, se observa que, la alegación de la actora, esto es, establecer si la nota de crédito afectó a la factura de la proveedora en referencia, pues la observación del SRI se sustenta en la falta de registro del pago en exceso en su contabilidad, disminuyendo el costo de adquisición (por nota de crédito), valor que la actora establece como deducible en su totalidad. Si bien la actora afirma que no existe una afectación (razón por la que interpone el recurso de casación), tal argumento carece de sustento lógico pues, conforme lo señala el perito Buitrón en su informe el pago de la factura 000796 fue justificada con el comprobante de egreso 80745415 (adjunta copia del cheque), pero que el pago corresponde a la factura 219 con número de provisión 80296606, es decir una factura de pago diferente a la del proveedor Abbot. Además, en su recurso alegó la violación al derecho a la defensa, al señalar que la nota de crédito se ha emitido de forma interna por su proveedora para anular facturas, mismas que no fueron aceptadas, lo cual, deja en evidencia que fue parte de la controversia y que fue el objeto de análisis del juzgador; estableciendo en su parte final que, al no haberse justificado la no aceptación de la nota de crédito, no cabe que varíe el pago íntegro de la factura.

6.4.2. Respecto de la **Glosa ª Materia Gravada no aportada al IESS del personal de dependenciaº** (2.7 del fallo), considera que el objeto de la controversia se concreta en verificar si los rubros glosados corresponden a beneficios de orden social contenidos en el art. 14 numeral 5 de la LSS, sin embargo, se aparta de este punto para confirmar la glosa y analiza la documentación de soporte del gasto viáticos, advirtiendo que la estrategia de defensa de la actora se encaminó a acreditar se considere que dichos rubros son habituales en la actividad económica de la empresa y que no constituyen un privilegio, pues se reputan beneficios sociales. Para la decisión, se considera:

6.4.2.1. Sobre esta glosa FARMAENLACE alegó que: *ª **123.** Con relación a la presente glosa, únicamente se impugna el valor de USD 314.975,38 que el SRI establece que correspondería a sueldos y salarios de empleados sorbre los cuales se debió aportar al IESS y por concepto de gastos de viaje que debieron estar sustentados en liquidaciones y comprobantes de venta.- **124.** En el presente caso, la glosa, tal como lo ha señalado el perito en la pág. 14 de su informe, los valores erogados son cancelados a los jefes regionales de operaciones y ejecutivos de cuenta de distribución de la compañía, como parte de los beneficios de orden social que son normales dentro de la industria para el ejercicio de sus funciones.- **125.** Es pertinente señalar que el SRI determinó de manera errónea que los valores percibidos por los empleados y trabajadores por concepto de viáticos, constituyen materia gravada, y que por tanto debían aportar a la seguridad social. No obstante, el Art. 14 de la Ley de Seguridad Social exonera una cuantía equivalente al 20% calculado sobre la materia gravada, de la cual no cabe realizar la aportación; como se muestra a continuación: (¼).- **126.** Por lo que, el Tribunal deberá considerar que los rubros sobre los que FARMAENLACE*

no aportó al IESS, se enmarcan en la definición del numeral 5, del artículo 14 de la Ley de Seguridad Social, y cumplen con los requisitos para no formar parte de la base gravable al IESS, ya que corresponden a beneficios inherentes a la actividad económica de la empresa relacionados con viáticos del personal, principalmente de los jefes regionales de operaciones y ejecutivos de cuenta de distribución, que realizan actividades de supervisión de farmacias y visitas a los clientes para determinar sus necesidades, respectivamente; actividades necesarias para la generación de renta gravada por parte de la empresa. En tal virtud, estos gastos son deducibles sin que medie el requisito de aportación exigido por el SRI.- ***127.*** *En este sentido, para el ejercicio de su actividad económica, FARMAENLACE requiere de personal que desempeñe el rol de supervisión de farmacias y de visitas a los clientes, roles que se encuentran detallados conforme los perfiles desarrollados por el departamento de recursos humanos y que realizan, entre otras las siguientes actividades: a. Jefes Regionales de Operaciones: (i) Capacitar constantemente a los responsables de farmacia en el plan comercial para incrementar los ingresos de la farmacia y en los procedimientos referentes al correcto manejo operativo; (ii) Controlar el cumplimiento de procedimientos del personal a su cargo; (iii) Monitorear y controlar el tema comercial en cada punto de venta a cargo; etc., situación que ha sido validada en el informe pericial conforme la información remitida pe mi representada.- b. Ejecutivos de cuenta de distribución: (i) Realizar visitas en campo y determinar la necesidad del cliente; (ii) Incrementar clientes nuevos; etc., situación que ha sido validada en el informe pericial conforme le información remitida por mi representada.-* ***128.*** *El perito Salazar en el Cuadro No. 4, en las págs. 14 a 19 de su informe concluye que en base a su análisis técnico realizado por cada empleado de FARMAENLACE, respecto a los valores pagados por concepto de viáticos, conforme lo señalado en los párrafos anteriores, que el gasto deducible que no supera el 20% de acuerdo con lo establecido en el Art. 14 de la Ley de Seguridad Social asciende a USD 236.474,97.-* ***129.*** *Por lo tanto, considerando los argumentos y sustentos detallados, el Tribunal deberá considerar como gasto deducible del impuesto a la renta del año 2015 el valor de USD 236.474,97ª*. (pár. 82 de la sentencia).

6.4.2.2. El SRI (párr.83), en concreto sostiene que *ª La Administración Tributaria, sobre la base del segundo inciso del numeral 9 del artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno, determinó como gasto no deducible USD 436.485,30 que se muestra en el Cuadro Nro. 28 del Acta de determinación, en razón de que Farmaenlace no consideró tales valores como materia gravada para el pago de aportes al Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social IESS.- Es de señalar que la empresa actora aceptó, dentro del procedimiento de determinación, la cantidad de USD 41.681,31 que corresponde a la sumatoria de aquellos rubros diferentes a "Viáticos y movilización" y "Vacaciones Finiquito". Ahora bien, señores Jueces, la parte actora ha impugnado la presente glosa en forma*

parcial, señalando expresamente en el numeral 123 de su demanda que el valor impugnado es de USD 314.975.38, por lo que, la diferencia no impugnada se encuentra firme y así solicito que la misma sea declarada en el momento procesal oportuno.- El actor alega que dicho rubro correspondería a valores cancelados a los jefes regionales de operaciones y ejecutivos de cuenta de la empresa actora, como parte de beneficios de orden social normales dentro de la industria para el ejercicio de sus funciones, y que por lo tanto, se encontrarían dentro del límite del 20% establecido en el artículo 14 de la Ley de Seguridad Social, por lo que no se debía realizar aportación alguna.- Al respecto, señores Jueces, se debe realizar las siguientes puntualizaciones: El artículo 11 de la Ley de Seguridad Social, vigente para el año 2015, dispone: (¼). En concordancia, el artículo 14 ibídem establece: (¼).- La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, mediante sentencia de 19 de diciembre de 2013, dictada dentro del recurso de casación No. 78-2012, manifestó lo siguiente: (¼).- De conformidad con la normativa citada, así como el pronunciamiento de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, se advierte que el numeral 5 del artículo 14 de la Ley de Seguridad Social se refiere a beneficios fruto de un servicio -no numerario- que tenga un componente social, por lo que no podría considerarse inmerso en dicho numeral ningún monto entregado en numerario a los trabajadores por concepto de viáticos de personal. En el caso, debe considerarse que en sede administrativa no se demostró que los rubros glosados correspondieron a viáticos utilizados para el cumplimiento de sus funciones. Sin perjuicio de ello, en el supuesto no consentido de que el actor acreditara que los montos glosados corresponden a "viáticos" entregados a sus jefes regionales de operaciones y ejecutivos de cuenta de distribución, este se trataría de una retribución económica por las labores desarrolladas por los trabajadores y no de un beneficio no numerario o en especie, fruto de un ª servicio" de orden social y que sea "habitualº en la industria o servicio, como lo establece el artículo 14 de la Ley de Seguridad Social, por lo que no están exentos de aportación a la seguridad social. Debe resaltarse que el límite del 20% es aplicable únicamente a aquellos rubros que correspondan a los conceptos establecidos en los numerales del 1 al 5 del artículo 14 de la Ley de Seguridad Social, y no de la totalidad de erogaciones pagadas a los trabajadores.- En este sentido, toda vez que los rubros relativos a viáticos no se enmarcan en el numeral 5 de la Ley de Seguridad Social, conforme lo dispuesto en el numeral 9 del artículo 10 de la LRTI, debía realizarse la aportación al IESS para ser considerado como gasto deducible del impuesto a la renta.- Por lo expuesto, toda vez que los montos cuestionados no han sido aportados a la seguridad social, la actuación de la Administración Tributaria es legítima, por lo que solicito señores Jueces que, en el momento procesal oportuno, se sirvan desechar las alegaciones del actor y se confirme la presente glosa.º (sic)

6.4.2.3. En específico, sobre esta glosa en la sentencia se manifestó que: *ª 120. (¼) conforme la*

normativa expuesta, no constituyen materia gravada para la aportación a la seguridad social los beneficios que representen los servicios de orden social con carácter habitual en la industria o servicio y que, a criterio del IESS, no constituyan privilegio, de lo cual tenemos que, por un lado conforme el Código del Trabajo, los viáticos no constituyen un beneficio social; por otro, en el supuesto que los viáticos fueren beneficios de orden social con carácter habitual en la industria o servicio y no sean un privilegio, la normativa no dispensa que dichos viáticos no cuenten en el respectivo respaldo o sustento, pues si constituyen, según la actora, beneficios inherentes a la actividad económica de la empresa, principalmente de los jefes regionales de operaciones y ejecutivos de cuenta de distribución, que realizan actividades de supervisión de farmacias y visitas a los clientes para determinar sus necesidades, tal carácter de ª beneficioº según FARMAENLACE, para verificar que constituyen tales, conforme se analiza más adelante, corresponde el cumplimiento de la normativa tributaria (¼) Así advierte que, conforme el art. 81 y 95 del Código Trabajo, *ª los viáticos no forman parte de la remuneraciones, no son parte de la masa gravable para la aportación a la seguridad social, ni tampoco son parte de los beneficios previstos en el numeral 5 del art. 14 de la LSS, para ser considerados exentos de la masa gravable para dicho aporte, donde, en caso de ser un beneficio social corresponde justificarlo.º* (párr. 121) (el resaltado nos corresponde).

6.4.2.4. Con el análisis que antecede, el juzgador considera que, la actora pretende su deducibilidad de lo pagado a sus trabajadores por viáticos y para ello se remite al contenido del art. 10.6 de la LRTI y 21 de su Reglamento, sin embargo, advierte que: *ª estos gastos deben estar respaldados por la liquidación que presentará el trabajador, funcionario o empleado, acompañado de los comprobantes de ventaº* . Así las cosas, concluye que, *ª por cuanto los viáticos no constituyen beneficios sociales de los previstos en el numeral 5 del artículo 14 de la Ley de Seguridad Social, y tampoco son parte de la remuneración del trabajador, sino que los mismos se rigen y debe tener el tratamiento para su deducibilidad como gasto, en los términos previstos en el numeral 6 del artículo 10 de la LRTI y artículo 21 de su reglamento, para que los gastos de viáticos sean deducibles, deben respaldarse en la liquidación con los comprobantes de venta y que los mismos cumplan con los requisitos establecidos en el Reglamento de Comprobantes de Venta y de Retención.º* (subrayado es nuestro)

6.4.2.5. En definitiva, el Tribunal de instancia, resuelve declarar improcedente la impugnación, pues de las pruebas aportadas no se ha establecido que *ª los viáticosº* cuenten con respaldo documental. Consultado en audiencia el procurador de la empresa, si existen en esa cuenta otros gastos diferentes a ª viáticosº, ha respondido que hay otros como transporte, alimentación, etc. ninguno de los cuales tienen la característica de ª beneficios socialesº. De cualquier manera, esta Sala considera que, el Tribunal ha resuelto la controversia, atendiendo las alegaciones de las partes y guardando coherencia

entre lo pedido y lo resuelto, pues si bien se ha alegado que los gastos sean considerados como beneficios de orden social no aportables al IESS, los viáticos al no ser considerados como tales, para su reconocimiento como gastos deducibles, debieron ser justificados, lo cual se advierte, no ha sido demostrado con la prueba actuada, ratificando la diferencia determinada.

6.4.3. Así las cosas, teniendo en cuenta la técnica casacional y que el análisis que se efectúa por este caso, se limita a verificar la estructura del fallo, el pronunciamiento efectuado en ejercicio exclusivo de su actividad jurisdiccional, contiene congruencia externa, esto es, entre lo *petitum* y lo resuelto, que desvirtuando la omisión denunciada a efectos de que la sentencia deba ser casada, por lo que se confirman las dos glosas confirmadas en instancia y que pretendían ser casadas al amparo del caso 3 del art. 268 del COGEP.

6.5. Análisis del caso QUINTO.- La actora denuncia que en la sentencia, al ratificar las glosas ª Tarifa de impuesto a la rentaº (errónea interpretación del art. 37 de la LRTI); ª Ajustes negativos no justificadosº (falta de aplicación del artículo 10 de la LRTI; y ª Honorarios pagados al representante legalº (errónea interpretación de los arts. 2 de la LSS y 10.9 de la LRTI), incurre en el caso 5 del art. 268 del COGEP; vicios que esta Sala pasa a analizar de uno en uno:

6.5.1. Antecedentes doctrinarios.- El autor Luis Armando Tolosa Villabona, sostiene en su obra: Teoría y Técnica de la Casación, 2008, Bogotá-Colombia, Ediciones Doctrina y Ley Ltda. pág. 359, 361 sobre la **falta de aplicación:** *ª Según la doctrina y la jurisprudencia, en consonancia con los dispositivos legales, ocurre la falta de aplicación cuando se deja de aplicar un precepto legal, y ello constituye ª la infracción directa típicaº , por haberlo ignorado el sentenciador o por no haberle reconocido validez, sea por desconocimiento del fallador o por abierta rebeldía contra el precepto¼º* . En lo relacionado con la **aplicación indebida** señala que ésta *"...es un error de selección de una norma jurídica. El juez aplica una norma que no es llamada a regular, gobernar u operar en el caso debatido. Se trata de una sentencia injusta, y el error, es error de subsunción o de aplicación. A la norma se la entiende rectamente pero se aplica a un hecho no gobernado por ella, haciéndole producir efectos que no contempla". S*obre la ***errónea interpretación*** de normas de derecho, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios *ª Se trata de la exégesis equivocada de la norma en su contenido mismo, independientemente de las cuestiones de hecho debatidas en la sentencia y del caso que trata de regular. La norma jurídica es la que gobierna el asunto, pero en sentido diverso, por lo tanto, yerra en el enfoque verdadero de ella, en su espíritu y alcances. Hay entonces insuficiencia del juicio o exceso al formularlo. El sentenciador acierta en la norma, pero falla en su verdadero significado, alejándose de su espíritu y finalidad.º*

6.5.2. Caso SUB JUDICE.- Es pertinente señalar que, cuando se invoca el caso quinto del art. 268 del COGEP, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia debe verificar si la sentencia que emite el Tribunal de instancia riñe con el derecho (error *in iudicando*), lo que implica que los hechos sobre los que conoció el Tribunal A quo, no son controvertidos y se aceptan por las partes procesales; de tal manera que, no se puede volver a analizar las pruebas ya presentadas y valoradas. Pasamos a analizar las glosas:

6.5.2.1. Glosa ª Tarifa de impuesto a la rentaº (2.2 del fallo), acusa el vicio de **errónea interpretación** del art. 37 de la LRTI.- En la sentencia, se establece como hechos probados y no controvertidos que: **i)** La administración tributaria determinó que la tarifa de impuesto a la renta aplicable es del 25% por cuanto el ª Anexo de accionistas, partícipes, socios, miembros del directorio y administradores (APS)º del ejercicio fiscal 2015, fue presentado, según el acta de determinación de forma *ª tardíaº* , y según la resolución de reclamos *ª de manera inexactaº* . **ii)** FARMAENLACE efectúo su primera carga del APS el 12 de febrero de 2016, pero al recibir una notificación en la que se le indicó que el *SRI* actualizó de oficio la nómina de accionistas conforme la información de la Superintendencia de Compañías (inexacta), el contribuyente debió cumplir con la presentación de una sustitutiva ejecutando las correcciones pertinentes el 18 de octubre de 2016 (tardía**). iii)** El SRI no ha justificado que existan diferencias entre ambos anexos, el primero dentro de plazo y el segundo por exigencia de la administración, que configuren el presupuesto normativo del art. 37 de la LRTI que le permita modificar la tarifa impositiva del IR del 22% al 25%.

6.5.2.2. Ante esta realidad procesal, en la sentencia los jueces señalan que: *ª 51. Así las cosas cabe recordar nuevamente que, el SRI señala en la resolución impugnada que en el APS ª (¼) presentado el 18 de octubre de 2016, se desprende que en este se indicó hasta el último beneficiario efectivo, siendo este el anexo que contiene la información completaº* ; *no obstante, el SRI no ha justificado tal afirmación en esta instancia judicial, esto es, que existan diferencias entre uno y otro anexos, así como, no existe constancia procesal alguna de la autoridad fiscal que evidencie que entre los anexos presentados, el primero dentro de plazo y el segundo por exigencia de la administración, existan diferencias que configuren el presupuesto normativo del artículo 37 de la LRTI vigente para el ejercicio fiscal 2015, para modificar la tarifa impositiva del impuesto a la renta del 22% al 25%. Todo lo manifestado en tanto y en cuanto, conforme las resoluciones de la Dirección General del SRI, la tarifa del 25% se aplica a la parte de la base imponible que corresponda a la participación no reportada, no obstante, nada de ello dice en la resolución impugnada, esto es, no se sabe, pues no se explica, cual fue la participación no reportada, a fin de identificar si la tarifa del 25% es por toda o una parte de la base imponible. En virtud de lo expuesto y conforme lo analizado, por cuanto se ha desvirtuado el contenido de la resolución impugnada, pues la actora ha justificado que en los dos*

APS presentados no existen cambios, y el segundo APS se presentó por requerimiento del SRI, lo cual no ha sido contradicho por la autoridad demandada en esta instancia, se establece y resuelve que la tarifa impositiva aplicable para las glosas expresamente impugnadas es del 22%, pues los valores no impugnados han adquirido ejecutoriedad de conformidad con la Ley.ª (sic) (subrayado de esta Sala).

6.5.2.3. Esta Sala de Casación advierte que, el juzgador ha aplicado a los hechos establecidos en el fallo el art. 37 de la LRTI pues, ha concluido que no ha sido justificado por el SRI la modificación de la tarifa del 22% al 25% del impuesto a la renta del 2015; con lo cual resuelve que a la contribuyente corresponde la aplicación de la tarifa del 22% exclusivamente a las glosas impugnadas. Sin embargo, la actora cuestiona lo que denomina ªalcanceº de la norma, pues estima que la tarifa reducida debe aplicarse a todas las glosas, pese a que el Tribunal resuelve que sobre los otros valores no impugnados han adquirido ejecutoriedad, sobre los cuales a de aplicarse el 25%.

6.5.2.4. Sobre este punto, la Sala advierte que, limitar la aplicación de la tarifa del 22% únicamente a las glosas impugnadas, hace inviable ejecutar la sentencia, pues no cabe que en una conciliación tributaria se aplique una tarifa del 22% para unas glosas y para otras la tarifa de 25%, pues efectivamente el art. 37 de la LRTI no hace distinción para aplicar tarifas diferenciadas para cada glosa (sino en los casos que actualmente se señalan y que no corresponden al controvertido), la excepción que realiza la norma se refiere a los casos en que las entidades o sus integrantes tengan vinculación con paraísos fiscales o jurisdiccionales de menor imposición con una participación igual o superior al 50% del capital social, tema que en este caso, no ha sido motivo de discusión pues lo que alega el SRI es la presentación ªtardíaº del APS, lo que ha sido desvirtuado y considerado hecho probado que no admite revalorización.

6.5.2.5. Con el antecedente señalado, esta Sala de Casación considera que, efectivamente el Tribunal de instancia, ha incurrido en el vicio de errónea interpretación del art. 37 de la LRTI, pues para el pago del impuesto a la renta del ejercicio 2015, ha de considerarse la tarifa del 22% sobre toda la base imponible, según una interpretación exacta de la norma, pues si bien ésta señala que habrá una *proporcionalidad,* se refiere al caso de presentación tardía del APS referente a la participación accionaria ubicada en paraísos fiscales, lo que no ha sucedido en este caso.

Habiéndose configurado la errónea interpretación de la norma sustantiva referida, se casa la sentencia en este punto, en los términos señalados en el ítem que antecede.

6.5.3. Glosa ª Ajustes negativos no justificadosº (2.6 del fallo), acusa la **falta de aplicación** del art. 10 de la LRTI**.-** En la sentencia constan como hechos probados y no controvertidos que: **i)** Pese a que se glosó US$ 125.726,60 como gasto no deducible, porque no se justificaron los ajustes negativos correspondientes al inventario de mercaderías con los descuentos respectivos a los empleados, que

fueron registrados contablemente en las cuentas por cobrar, la actora en etapa aceptó parcialmente la glosa e impugnó únicamente el valor de USD 72.392,99, por ª Cuentas por cobrar empleados inventarios diariosº y, ª Cuentas por cobrar empleados inventarios auditoriaº; **ii)** De ambos peritos se tiene que efectivamente existen registros negativos (-) en el inventario que corresponde a descuentos a los empleados. **iii)** La actora no ha justificado el soporte con la contrapartida en cuentas por cobrar que afecta a resultados.

6.5.3.1. En la sentencia los jueces señalan que: *ª 110. De lo expuesto en líneas anteriores, así como lo manifestado por los peritos en audiencia, se tiene que el asunto a dilucidar en esta parte del fallo es, si el valor determinado afectó o no a resultados.- Con este propósito, el Tribunal conforme la prerrogativa del inciso final del artículo 222 del COGEP, pues se advertía una divergencia entre las conclusiones de uno y otro perito [sobre procedencia de la determinación], por la cuestión técnica materia de análisis, se promovió un debate entre los perito, de donde se tiene que (foja 917, medio magnético, archivo: ª J3º , 00:30:00):* ***(a)*** *Al ser interrogados los peritos sobre el ajuste negativo al inventario determinado por la administración tributaria, (¼),* concluyendo el juzgador que: *ª De lo expuesto los peritos informan al Tribunal que efectivamente existen los registros en negativo (-) en el inventario que corresponden a descuentos que se hacen a los empleados, que según el* perito Salazar *no afectan resultados, pero para la* perito Buitrón *si existe afectación a resultados.º* ***(b)*** *Luego, al consultárseles sobre si tal ajuste afectó a resultados en el ejercicio fiscal 2015, (¼)* concluye el Tribunal a quo, que: *ª sobre la afectación a resultados, perito Salazar corrobora que a su criterio no afecta resultados, pues señala existe el registro negativo en la cuenta de inventario cuya contrapartida es una cuenta por cobrar, donde siendo cuentas de activo no afecta a resultados, puntualizando que su pericia se circunscribió a verificar si efectivamente esas cuentas por cobrar están abiertas al cierre del año; por su parte, la perito Buitrón es enfática en discrepar con el perito Salazar pues señala que ª claramenteº sí afecta a resultados, pues conforme la declaración de impuesto a la renta los valores están registrados en los casilleros del inventario inicial, la compras e inventario final, afectándose efectivamente el costo de ventas, de forma directa, pero puntualiza que independientemente de los ajustes que hizo la actora, lo cual como tal no observa el SRI, la actora no ha demostrado que la disminución se hizo a través de los empleados.º* ***(c)*** *Con las respuestas dadas, se consultó al perito Salazar que, siendo las cuentas de inventario y cuentas por cobrar, cuentas de activo, ¿Por qué tienen relación como contrapartida para una disminución de una cuenta por cobrar? Sobre lo afirmado por la perito Buitrón partiendo a la inversa, si tiene que estar registrado en el estado de resultados y hay una afectación al costo de ventas, cuando la compañía cobra estos valores, cuando descuenta a sus empleados, ¿Cuál es la contrapartida?, ¿Cómo se registra ese ingreso, si ya se hizo un ajuste al inventario por pérdida o disminución?;* de cuyas respuestas señala

que: *ª el perito Salazar se limita a señalar que el descuento a los empleados por pérdida de inventarios, se liquidó con la cuenta por cobrar generada por la pérdida de inventario a descontar de los empleados; mientras la perito Buitrón, sostiene que no se evidencia la disminución de las inventarios con las cuentas por cobrar a empleados, pues no se ha justificado los soportes de dichos valores por perdidas de los empleados. En virtud de lo expuesto, por cuanto no se ha desvirtuado el contenido del acto impugnado confirmado en reclamos, pues si bien existe un registro en negativo en la cuenta de inventarios, donde la actora sostiene que no afecta a resultados y el SRI señala que, si afecta, se establece la improcedencia de la impugnación efectuada por la actora en este punto, pues no se ha justifica el soporte con la contrapartida en cuentas por cobrar que se dice no afecta a resultados.º* (subrayado de esta Sala).

6.5.3.2. En ese sentido, siendo claro que en esta glosa se pretende el reconocimiento de este gasto como deducible, el objeto de la controversia sobre la glosa de ajustes negativos no justificados se concretó en verificar si estos registros negativos afectan o no al estado de resultados, así las cosas, al haberse resuelto en función de los informes periciales que no se ha logrado justificar los ajustes negativos, no es procedente la aplicación de la norma para deducibilidades invocada (art. 10 LRTIR), pues teniendo en cuenta que este caso parte de la aceptación de los hechos, en la formación del elemento de convicción el juzgador establece la falta de justificación del argumento de la actora, esto es, el soporte con la contrapartida en cuentas por cobrar a los empleados con la cual corroboraría la no afectación a resultados.

6.5.3.3. La glosa se ratifica por la falta de soporte que permita justificar las aseveraciones de la actora y no por la inobservancia del inciso primero del art. 10 de la LRTI, pues esta norma bajo la realidad advertida por el juzgador y que el casacionista pretende que se conozca bajo sus argumentos, no corresponde ser aplicada ya que no se cumplen los presupuestos que otorgan la pertinencia de su aplicación y el reconocimiento de los gastos como deducibles.

6.5.3.4. Es necesario observar que, aún de prosperar el vicio de falta de aplicación del art. 10 de la LRTI, el recurso no contiene las normas que fueron aplicadas en lugar de aquella que da solución al problema jurídico materia de la decisión judicial, por lo que, al no existir proposición jurídica completa, no puede prosperar el cargo, lo cual conlleva a que el cargo sea rechazado de plano,al amparo del caso 5 del art. 268 del COGEP.

6.5.4. Glosa ª Honorarios pagados al señor Segundo Patricio Espinosa Valencia, representante legal del contribuyente, no aportados al IESSº , (2.8 del fallo), alega la **errónea interpretación** de los arts. 2 de la Ley de Seguridad Social y 10.9 de la LRTI**.-** En la sentencia se tiene como hechos probados y no controvertidos que: **i)** El señor Espinosa, para el ejercicio fiscal determinado, es

representante legal de la compañía FARMAENLACE; **(ii)** No es controvertido que el señor Espinosa mantiene un relación civil con la compañía; **iii)** Tampoco se encuentra en controversia los honorarios cancelados en esa calidad, (cuadro 29 del acta de determinación, no es controvertido la formalidad y materialidad de los comprobantes de venta, ni la retención en la fuente practicada; **iv)** El señor Espinosa recibía por concepto de remuneración mensual $364,00 USD, que suman el total anual de $ 5.824,00 USD (relación de dependencia); y los honorarios percibidos mediante facturación ascienden a $ 272.875,38.

6.5.4.1. En la sentencia, los jueces empiezan señalando que es obligación de la actora desvirtuar el contenido de la glosa (arts. 169 y 311 del COGEP) y que: *ª como un primer elemento a considerar es que según FARMAENLACE el artículo 2 de la Ley de Seguridad Social en la frase ª obligados a solicitar la protecciónº fue declarada inconstitucional por el entonces Tribunal Constitucional mediante la resolución número 052-2001-RA (**RO-S 525 de 16-febrero-2005**), puntualizando la actora que: ª Esta declaratoria de inconstitucionalidad tiene como finalidad que los sujetos detallados en el Art. 2 antes citado, no se encuentren obligados a solicitar protección del seguro generalº. Al respecto, de la revisión de dicha decisión se observa que lo manifestado por la demandante no guarda relación con lo resuelto por el máximo órgano de justicia constitucional a esa fecha, pues la declaratoria de inconstitucionalidad tuvo como antecedente que ª (¼) Respecto de la frase "solicitar la protección", contenida en el inciso primero del artículo 2 de la referida ley, este Tribunal hace presente que esa solicitud carece de sustento, por cuanto el inciso final del artículo 37 de la Constitución señala que "El seguro general obligatorio será derecho irrenunciable e imprescriptible de los trabajadores y sus familias". Esta norma constitucional deja en claro que la solicitud no es un requisito indispensable ni obligatorio para que el beneficiario obtenga la protección en la generalidad de casos. Además que es contradictorio que se obligue a solicitar un derecho irrenunciableº; es decir se declaró la inconstitucionalidad no con la finalidad que los sujetos detallados en el artículo 2, no se encuentren obligados a solicitar protección del seguro general, sino por el contrario, se estableció tal inconstitucionalidad porque la Constitución de 1998 ± a esa fecha- establecía que la seguridad social es un derecho irrenunciable [al igual que lo hace la Constitución de 2008, en su artículo 34], y en tal condición no cabe solicitarlo o no, por tanto, no es optativo como equivocadamente señala la actora.º* (subrayado de esta Sala).

6.5.4.2. Revisado el análisis de la alegación de la inconstitucionalidad de la frase *ª obligados a solicitar protecciónº* , corresponde revisar el contexto en el que se dio la sentencia constitucional No. 0052-2001-RA, y su afectación de manera sistemática del art. 37 de la Constitución de 1998, para establecer el efecto legal que ocasiona sobre el art. 2 de la Ley de Seguridad Social, es decir, el sentido y alcance dado por el juzgador sobre la obligación o no de la protección social, sobre lo cual el

Tribunal de instancia considera que, los arts. 34 y 37 de la CRE, por el principio de igualdad de derechos es siempre obligatorio. En el caso de esta glosa, el tema a dilucidar es, si los representantes legales de las empresas están obligados a afiliarse al IESS para que dicho honorario sea deducible, caso contrario lo pagado en este concepto no sería deducible para efectos del cálculo del impuesto a la renta.

6.5.4.3. En el párrafo 135 de la sentencia recurrida, el Tribunal A-quo señala que *ª para el caso que nos ocupa tenemos que, conforme el artículo 2 literal d) de la Ley de Seguridad Social, son sujetos del seguro general obligatorio, en calidad de afiliados, todas las personas que perciben ingresos por la ejecución de una obra o la prestación de un servicio físico o intelectual, con relación laboral o sin ella; en particular, el administrador o patrono de un negocio; y, conforme el artículo 9 literal d) ibídem, para los efectos de la protección del seguro general obligatorio, es administrador o patrono de un negocio toda persona que emplea a otros para que ejecuten una obra o presten un servicio, por cuenta suya o de un tercero. En este contexto es claro que conforme la Ley de Seguridad Social, es sujeto del seguro general obligatorio, en calidad de afiliado, el administrador de un negocio.º* Este entendimiento de la norma, obedece a su tenor literal, pues la norma señala quienes son sujetos del seguro general en calidad de afiliados; sin embargo, a pesar de aquello, al aplicar la norma al caso si le otorga un alcance distinto y contraría los pronunciamientos que sobre el tema ha hecho esta Sala de Casación que, ha considerado que, habiendo el Tribunal Constitucional declarado inconstitucional la frase *ª obligados a solicitar protecciónº* del art. 2 de la Ley de Seguridad Social, mediante resolución no. 052-2001-RA del Tribunal Constitucional (R.O. 525 de 16 de febrero de 2005), la solicitud de dicha protección sea facultativa, es decir, no constituye una obligación; en este sentido, la afiliación de los administradores de las empresas es voluntaria, por lo que la sentencia en análisis yerra en la interpretación del art. 2 de la LSS, al señalar que la afiliación es obligatoria para todos los casos aun cuando no exista relación de dependencia.

6.5.4.4. En este mismo sentido, se evidencia la errónea interpelación que se ha hecho del art. 10.9 de la LRTI relacionada con la deducibilidad del gasto en el pago de honorarios al representante legal de la compañía, cuando su vínculo no es en relación de dependencia sino surge de un contrato civil, soportada con facturas y comprobantes de retención que no han sido objetados por el SRI, pues la norma en su parte final señala que procede la deducibilidad sobre la parte en la que el contribuyente haya cumplido con sus obligaciones legales para con el seguro social obligatorio *cuando corresponda*; por ello, en el caso, el señor Patricio Espinosa Valencia, no estaba obligado a solicitar la afiliación al IESS, como ya se señaló precedentemente, por lo que, para efectos tributarios y en atención estricta al contenido del art. 10.9 de la LRTI que señala: ª *Los sueldos, salarios y remuneraciones en general; los beneficios sociales; la participación* ***de los trabajadores*** *en las utilidades; las indemnizaciones y*

bonificaciones legales y otras erogaciones impuestas ***por el Código de Trabajo,*** *en otras leyes de carácter social, o por contratos colectivos o individuales, así como en actas transaccionales y sentencias, incluidos los aportes al seguro social obligatorio; también serán deducibles las contribuciones* ***a favor de los trabajadores*** *para finalidades de asistencia médica, sanitaria, escolar, cultural, capacitación, entrenamiento profesional y de mano de obra. Las remuneraciones en general y los beneficios sociales reconocidos en un determinado ejercicio económico, solo se deducirán sobre la parte* ***respecto de la cual el contribuyente*** *haya cumplido con sus obligaciones legales para con el seguro social obligatorio* ***cuando corresponda****, a la fecha de presentación de la declaración del impuesto a la renta, y de conformidad con la ley***º** (El subrayado y resaltado pertenece a esta Sala), es claro que el alcance de esta norma tributaria regula la deducibilidad de ciertos rubros desembolsados por el empleador, sujeto pasivo del tributo quien debe haber cumplido con su obligación para con el seguro social, *cuando corresponda,* para que proceda la deducibilidad. En el caso puntual, en función del análisis realizado precedentemente toda vez que no existió obligación legal del empleador de solicitar la protección del seguro general para el administrador o gerente general, pues así lo ha dispuesto la Corte Constitucional en el fallo No. 0052-2001-RA, se halla inmerso el caso puntual de que sobre estos honorarios pagados (hecho probado) no se encontraba obligado a cumplir las obligaciones para con el seguro social obligatorio, pues no correspondía; ante tal efecto, se reitera la errónea interpretación también del art. 10.9 LRTI.

6.5.4.5. Con las consideraciones efectuadas, se admite el recurso de casación propuesto por la empresa actora, al configurarse el caso 5 del art. 268 del COGEP, ya que al haber una relación civil con el representante legal de la empresa, era opcional la afiliación al IESS por parte del señor Patricio Espinosa Valencia, por tanto el honorario recibido por él, es deducible de conformidad a lo señalado en el art. 10.9 de la LRTI.

7. RECURSO DE CASACIÓN DEL DIRECTOR ZONAL 9 DEL SRI:

7.1. Análisis del caso segundo: La procuradora fiscal de la administración tributaria denuncia que, en el análisis del Punto **ª (1) Notas de crédito del proveedor Kimberly-Clark Ecuador S.A.º** (VIII 2.5.) notas de crédito reportadas por proveedores (terceros) y no declaradas por el contribuyente por USD $49.734,45 (numeral 6.58), págs. 50 a 55 del acto impugnado (numeral 3.7.2.1.4 cuadro no. 21 del acta de determinación), se incumple el requisito de motivación, ya que adolece, a la luz de la sentencia no. 1158-17-EP/21 deficiencia por apariencia, ya que los argumentos esgrimidos por el Tribunal son inatinentes, infringiendo los arts. 76.7.l) CRE, 89, 90.5 del COGEP y 130.4 del COFJ. Denuncia que se pasa a verificar a continuación:

7.1.1. De los párrafos 82 a 87 de la sentencia, constan la posición del actor, la de la autoridad tributaria, el contenido del acta de determinación tributaria y lo establecido en la resolución impugnada, inicia el examen invocando el art. 82 del Código Tributario, para establecer que la resolución impugnada ha sido emitida por autoridad competente por tanto es válida y llamada a cumplirse, pero admite prueba en contrario para desvirtuar la glosa (arts. 169 y 311 del COGEP). Sobre las notas de crédito del proveedor Kimberly-Clark Ecuador S.A., el Tribunal de instancia invocando el art. 15 Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Documentos Complementarios, advierten que tales notas son documentos complementarios que se emiten para anular operaciones, aceptar devoluciones y conceder descuentos o bonificaciones.

7.1.2. Con ello, en el párrafo 88, señala que el argumento de la actora es que: *ª(¼) en la instancia de reclamos (foja 581 y vuelta) y ahora en vía judicial, por el proveedor Kimberly-Clark Ecuador S.A., señala que no fueron puestas en conocimiento las notas de crédito, así como, ni en la determinación ni en el reclamo se le dio acceso a dichos documentos.º* A renglón seguido, en el párrafo 89 manifiesta que: *ª frente a un hecho determinado por el SRI, esto es, que se emitieron notas de crédito por Kimberly-Clark Ecuador S.A., disminuyendo compras de FARMAENLACE, la actora niega que éstas fueron puestas a su conocimiento.º* En ese sentido, invocando el art. 169 del COGEP, considera que; en este caso, es claro que *ª existe un hecho propuesto negativamente (más no afirmativamente) en el acto de proposición, esto es que, FARMAENLACE no ha conocido documentos emitidos por terceros, lo cual ha sido negado por la parte demandada; en este contexto, preliminarmente no se cumple con el mandato del artículo 169 Ibíd.*º Invocan doctrina respecto de la carga de la prueba, y a efecto de analizar los hechos establece que, en el caso que nos ocupa, ª *la norma jurídica aplicable establece como presupuesto normativo que, las notas de crédito anulan operaciones, aceptan devoluciones o conceden descuentos o bonificaciones, afectando por tanto a una venta, pero en la especie FARMAENLACE niega que haya conocido documentos de Kimberly-Clark Ecuador S.A. que afecten a compras efectuadas; así, quien soporta el riesgo de la falta de la prueba ±bajo el contexto de la norma- es la administración tributaria, quien debía justificar que las notas de crédito existen y SI fueron puestas en conocimiento de la actora.º* (lo resaltado nos corresponde).

7.1.3. Bajo el entendimiento del Tribunal, en el párrafo 90 establece que en el proceso de determinación, ª *el SRI en ninguna parte de la determinación señala que las notas de crédito de fueron notificadas, entregadas o puestas en conocimiento por parte de Kimberly-Clark Ecuador S.A. a FARMAENLACE, sino que indistintamente sostiene que, o que fueron reportadas por los proveedores al SRI, o que dichos documentos fueron autorizados y emitidos por los proveedores a la actora, pero nada consta respecto a que la actora tuvo conocimiento de las mismas, o que el SRI bajo las amplias prerrogativas de requerir información cuenta con la confirmación o evidencia*

material de que las notas de crédito fueron efectivamente, puestas en conocimiento de la actora; dicho de otra manera, ni en la determinación, ni en el reclamo, ni con la prueba practicada en esta instancia judicial por el SRI se justifica que las notas de crédito de Kimberly-Clark Ecuador S.A. fueron puestas en conocimiento de FARMAENLACE, pues lo contrario sería pretender en esta instancia que se exija a la actora que pruebe el hecho negativo de que no tuvo conocimiento.ª (lo resaltado nos corresponde).

7.1.4. En el párrafo 91, se refiere a la prueba practicada por la parte demandada de la que concluye que *ª no consta evidencia que dichos documentos fueron puesto en conocimiento de forma física o electrónica a la parte actora.ª* Lo que llevó al Tribunal de instancia a resolver en el párrafo 92 que *ª al no justificar la autoridad tributaria la afectación de las notas de crédito determinadas a adquisiciones efectuadas por FARMAENLACE, se deja sin efecto la determinación en este punto.º*

7.1.5. De las transcripciones efectuadas, la construcción argumentativa de los jueces sobre la glosa ª Notas de crédito proveedor Kimberly Clarkº, resuelven lo cuestionado por las partes, puesto que al tratarse de un documento que anula operaciones, acepta devoluciones o conceden descuentos o bonificaciones afectando por tanto a una compra (art. 15 del Reglamento de CVRYDC); sin embargo, la actora en sede administrativa y judicial ha alegado que no ha sido puesta en su conocimiento tal Nota, afirmación que invirtió la carga de prueba en aplicación del principio rector de a quien le corresponde esta carga constante en el primer inciso del art. 169 en concordancia con el art. 311 del COGEP; es decir para resolver este punto, la sentencia se sustenta en quien debía probar la afectación; que en este caso, se refiere a la propia existencia de la nota de crédito que fue obtenida con base en información de terceros, y con lo cual el SRI glosó por considerar una afectación en la factura de adquisición, lo que no tiene asidero por la falta de justificación o motivación por parte del SRI.

7.1.6. La Corte Constitucional en la sentencia 1158-17-EP/21, ha establecido en su párrafo 80 que: *ª Hay inatinencia cuando en la fundamentación fáctica o en la fundamentación jurídica se esgrimen razones que no ª tienen que verº con el punto controvertido, esto es, no guardan relación semántica general con la conclusión final de la argumentación y, por tanto, con el problema jurídico de que se trate.ª* Lo cual no se advierte en este caso, pues el juzgador no equivoca el punto de la controversia (párr. 67), y de manera extensa y minuciosa ha explicado las razones por la que concluye el desvanecimiento de la glosa. En concreto, esta Sala de casación advierte que, el análisis para dar de baja la glosa contiene argumentación jurídica suficiente para concluir que el fallo se encuentra motivado, esto es, que está integrada por: (i) Una fundamentación normativa suficiente; y, (ii) Una fundamentación fáctica suficiente. Conforme queda expuesto, los juzgadores han efectuado un ejercicio jurisdiccional completo, teniendo claro que la sentencia recurrida contiene la debida motivación, por lo que se rechaza el caso 2 invocado por la administración tributaria.

7.2. Por el CASO QUINTO: Sobre la Glosa ª **Honorarios pagados a partes relacionadas sin justificación del servicio prestado por $314.734,45 USD**º (6.114, del acto impugnado, 3.7.2.3.2, cuadro no. 39 del acta de determinación), acusa el vicio de **indebida aplicación** del art. 17 del Código Tributario, señalando dentro del recurso de casación como parte de la proposición jurídica que, se dejó de aplicar el art. 27 del Reglamento de la LRTI y la Resolución No. 07-2016 del Pleno de la Corte Nacional de Justicia, admitidos por el Conjuez de la Sala en el auto correspondiente. Vicios que se pasan a analizar:

7.2.1. Partiendo de que por el caso 5 no se admite revalorización de los hechos dados por ciertos en sentencia, se tiene en el punto VIII. 2.9, como tales: **1)** El ejercicio de la facultad resolutiva tiene dos elementos: la calificación del hecho generador y la secuencia material formal para que se reconozca a un gasto como deducible. **2)** Para que una fundamentación de una glosa se considere fundamentada debe cumplir estándares mínimos de motivación a fin de que se entienda por qué se ha calificado el hecho generador y no se ha sustentado la materialidad de la transacción. **3)** La resolución impugnada y su antecedente carecen de suficiencia motivacional.

7.2.2. Con estos hechos dados por ciertos, los jueces en el numeral 153, respecto de la calificación del hecho generador, se remiten a la sentencia no. 47-15-IN/21 de la Corte Constitucional, sobre el art. 17 del Código Tributario consideran que: *ª Así la cosas y corroborando el criterio de sustentar la glosa en el hecho generador del valor determinado, consta además en la resolución impugnada (y previamente en el acta de determinación) la manifestación de la voluntad de la autoridad pública de fundamentar la glosa en la calificación del hecho generador cuando, se indica que (foja 598) ª* ***6.121*** *Al respecto es importante señalar que si bien es cierto, la compañía FARMAENLACE CIA. LTDA., presentó facturas, comprobantes de retención e información contable correspondientes a las supuestos (sic) servicios contratados con los sujetos pasivos antes señalados, el principio de esencia sobre la forma, no puede ser más categórico en cuanto a la facultad plena de calificar los hechos generadores consistentes en actos jurídicos, conforme a su esencia sobre la forma adoptada por los contribuyentes, tomando en cuenta las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan. En este sentido, las pruebas de las que dispone la Administración Tributaria no pueden valorarse de forma aislada o desagregada, sino de manera conjunta con información adicional, ya que su fuerza probatoria procede de su interrelación y combinaciónº .*

7.2.3. Con base en ello, establece que *ª tanto en la determinación como en la resolución impugnada tenemos que,* ***no existe*** *en la motivación del SRI, fundamento alguno que refiera la aplicación del artículo 17 del Código Tributario; en este contexto y frente a esta omisión, la motivación devendría en* ***insuficiente****, pues, si bien se establece que el fundamento de la glosa es la calificación del hecho*

generador, y concomitantemente la materialidad de la transacción, la fundamentación de la autoridad fiscal debió identificar si la calificación del hecho generador se da por el principio de realidad jurídica o por el principio de realidad económica, lo cual en la especie no consta.º Lo cual permite concluir que *ª el fundamento de la administración es insuficiente, para levantar y sustentar la glosa a partir de la calificación del hecho generador.º*

7.2.4. En virtud de las consideraciones expuestas, el Tribunal de instancia sobre el acto impugnado y su antecedente, concluye: *ª se verifica la deficiencia motivacional (¼), deficiencia que tiene como consecuencia la nulidad de la actuación administrativa, conforme el artículo 76, numeral 7, literal l) de la Constitución, por lo tanto, en sentencia se establece la nulidad del valor determinado (¼). Se deja expresa constancia que el análisis sobre la calificación del hecho generador se da por cuanto, conforme a las propias actuaciones administrativas, la autoridad decidió justificar la glosa bajo la institución del ª hecho generadorº, no obstante, nada de ello se analiza en dichas actuaciones; en consecuencia, establecida la nulidad, no cabe analizar el otro fundamento del valor determinado que fue la materialidad de las transaccionesº*.

7.2.5. En ese sentido, la denuncia efectuada por el SRI, de que la sentencia debía ceñirse a la verificación de la secuencia forma-material y que al no habérsela considerado, ocasionó la indebida aplicación del art. 17 del Código Tributario y la falta de aplicación del art. 27 del Reglamento de la LRTI y la Resolución No. 07-2016 del Pleno de la Corte Nacional de Justicia, resultan absolutamente intrascendentes, pues aún de haberse aplicado la norma que califica al ª hecho generadorº en la forma que pretende el recurrente, en nada cambiaría la ratio decidendi de la sentencia, pues es la falta de motivación del acto impugnado y su antecedente, lo que decanta al Tribunal de instancia a declarar nulas la actuaciones administrativas, lo cual es suficiente para desechar el vicio alegado por el caso 5 del art. 268 del COGEP que parte de hechos probados como la falta de motivación, que no pueden ser revalorados; sin embargo, ello no significa que esta Sala de Casación se encuentre de acuerdo con el razonamiento jurídico de lo resuelto por el Tribunal de instancia, sino que el recurso por el caso 5, no alcanza para corregir un hecho probado en sentencia.

8. DECISIÓN

8.1. Por los fundamentos expuestos, al tenor del artículo 273 del Código Orgánico General de Procesos, la Corte Nacional de Justicia, la 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:

8.2. CASAR PARCIALMENTE la sentencia dictada con voto de mayoría por el Tribunal Distrital

de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, el 29 de junio de 2022, en el proceso No. 17510-2021-00255, respecto de las Glosa ª Tarifa de impuesto a la rentaº (6.5.2.5 de este fallo), por errónea interpretación del art. 37 de la LRTI; y la Glosa ª Honorarios pagados al señor Segundo Patricio Espinosa Valencia, representante legal del contribuyente, no aportados al IESSº (6.5.4.5. de este fallo), respecto al recurso de casación presentado por la parte accionante en instancia. En tal virtud se dispone que el pago de los honorarios al gerente es un gasto deducible y, que sobre la base imponible de Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2015 corresponde aplicar la tarifa impositiva del 22%. La Administración tributaria liquidará la obligación tributaria que le corresponde pagar a la contribuyente considerando lo decidido en esta sentencia.

8.3. Sin costas.

8.4. Conforme lo dispuesto en el art. 275 en concordancia con el 314 del mismo COGEP habiéndose casado parcialmente la sentencia recurrida, corresponde pronunciarse sobre los UD$ 17.357,33. (fs. 1011) presentada como caución por la parte actora en instancia, que corresponde al 1% de la cuantía de la acción; esta Sala considera que, al haber confirmado mucho más que dicho valor, la totalidad del mismo deberá ser imputable en la liquidación de la obligación de conformidad a lo señalado en el art. 47 del Código Tributario.

8.5. Comuníquese, publíquese y devuélvase a la Sala de origen.

8.6. Actúe como Secretaria Relatora dentro de este proceso, la doctora Patricia Velasco, en reemplazo temporal de la titular Ligia Marisol Mediavilla en virtud de la Acción de Personal No. 801 -UATH-2025-JV de 9 de julio de 2025.

RESUMEN DE FÁCIL COMPRENSIÓN

Se casa la sentencia en función del recurso de casación de la compañía accionante, por el caso a 5

del art. 268 del COGEP, respecto de las Glosas: ª Tarifa de impuesto a la rentaº (6.5.2.5 de este fallo), por errónea interpretación del art. 37 de la LRTI; y ª Honorarios pagados al Gerente de la compañía no aportados al IESSº (6.5.4.5. de este fallo) propuestos por el actor, por haberse cumplido los vicios alegados al amparo de los hechos probados y/o no controvertidos del fallo de instancia. No procede el yerro ni los cargos alegados bajo los casos 2 y 3.

Respecto al recurso de casación presentado por la Administración Tributaria bajo el caso 2 y 5, se rechaza el mismo, pues su contenido no puede ser alterado bajo los hechos probados contenidos en el fallo, en las glosas respectivas; y, por otro lado, se observa que el análisis en la glosa reprochada por falta de motivación, tiene suficiencia fáctica y jurídica..

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL (PONENTE)

GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO

JUEZ NACIONAL (E) (E)

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL

Validar únicamente en FirmaEC.
Firmado electrónicamente por:
LIGIA MARISOL MEDIAVILLA

FUNCIÓN JUDICIAL

268082402-DFE

Juicio No. 17510-2020-00179 RESOLUCION 545-2025

JUEZ PONENTE: GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO, JUEZ NACIONAL (E) (PONENTE) (E)

AUTOR/A: GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, miércoles 30 de julio del 2025, las 12h15.

Resolución de fácil lectura

La Sala especializada de lo Contencioso Tributario al analizar los vicios sustentados en el caso quinto del artículo 268 del COGEP, ha considerado que no se ha producido una indebida aplicación del artículo 139 numeral 2 del Código Tributario, al haberse determinado una prescindencia de las normas de procedimiento; de tal forma, que no se ha producido una falta de aplicación de los artículos 306 del Código Tributario y 300 del COGEP. En tal virtud, ha resuelto no casar el fallo de mayoría impugnado.

VISTOS.- La abogada María Fernanda Morales Alarcón, en calidad de procuradora judicial del Director Distrital de Quito del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, interpone recurso de casación en contra del fallo con voto de mayoría dictado el 9 de julio del 2021, a las 10h56, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, en el juicio de impugnación No. 17510-2020-00179.

1.- Competencia.- 1.1.- La Corte Nacional de Justicia, a través de sus Salas Especializadas, tiene jurisdicción y competencia para conocer y resolver los recursos de casación interpuestos dentro de las distintas causas que se sustancian en todo el territorio ecuatoriano, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 184 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador (léase también CRE); artículo 184 del Código Orgánico de la Función Judicial (léase también COFJ) y artículo 266 y siguientes del Código Orgánico General de Procesos (léase también COGEP). **1.2.-** El Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 02-2021, conformó sus seis Salas Especializadas

FUNCIÓN JUDICIAL DOCUMENTO FIRMADO ELECTRÓNICAMENTE Firmado por DIEGO PATRICIO GORDILLO CEVALLOS C=EC L=QUITO CI 0501385058

FUNCIÓN JUDICIAL DOCUMENTO FIRMADO ELECTRÓNICAMENTE Firmado por GILDA ROSANA MORALES ORDONEZ C=EC L=QUITO CI 1710658640

FUNCIÓN JUDICIAL DOCUMENTO FIRMADO ELECTRÓNICAMENTE Firmado por GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA C=EC L=QUITO CI 1703594588

según lo faculta el Código Orgánico de la Función Judicial en su artículo 183. **1.3.-** La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación, en virtud de lo previsto en la segunda parte del artículo 185 numeral 1 del COFJ. **1.4.-** Luego del sorteo de ley correspondiente, realizado el 24 de febrero de 2025, a las 10h01 (fj. 27 exp. Casación), se radicó la competencia en el Tribunal integrado por los doctores José Suing Nagua (Ponente), Gustavo Durango Vela y Rosana Morales Ordóñez, Jueces Nacionales de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario; no obstante, a través del acta de sorteo de 01 de julio de 2024, a las 14h00, se encargó al Dr. Diego Gordillo Cevallos, Conjuez Nacional Temporal, el despacho del Dr. José Suing Nagua, a partir del 03 de julio de 2024, asumiendo la calidad de Juez Nacional Encargado y consecuentemente la ponencia de la presente causa. **1.5.-** En tal virtud, según lo que dispone el artículo 160.1 del Código Orgánico de la Función Judicial, el Tribunal en su actual integración es el conformado por los doctores Diego Gordillo Cevallos, Juez Nacional Encargado, Ponente; Gustavo Durango Vela, Juez Nacional Encargado; y, Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional; quienes avocan conocimiento y son competentes para resolver el presente recurso de casación.

2.- Validez procesal.- De la revisión del proceso no se observa ninguna circunstancia que pueda afectar su validez procesal y tampoco existe nulidad alguna que declarar, como así lo manifestaron los procuradores judiciales de las partes, en audiencia de casación llevada a cabo el día 28 de julio de 2025, a las 11h00.

3.- Antecedentes procesales.- 3.1.- Objeto de la controversia.- De la sentencia de mayoría se desprende que la controversia radica en: *"Dilucidar sobre la validez de la providencia No. SENAE-DDQ-2020-0136-PV emitida por el Director Distrital de Quito del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador por la que se inadmitió a trámite el reclamo de pago indebido No. 006-2020 respecto de la liquidación complementaria No. 35161516, por la que afirma haber pagado indebidamente la suma de $17.713,77; y, en este sentido, establecer si es procedente ordenar que la autoridad aduanera conozca el reclamo presentado."*. (fs 147 expediente de instancia). **3.2.- Resolución impugnada.-** El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario en la sentencia de mayoría antes referida resolvió: *"6.1. Aceptar la demanda deducida por el abogado Gabriel Pinto Navarrete en calidad de procurador judicial de la compañía BAYER S.A.; y se declara inválida la providencia No. SENAE-DDQ-2020-00136-PV dictada por el Director Distrital de Quito del SENAE el 5 de febrero de 2020; por consiguiente, se dispone el reenvío a la autoridad demandada quien dará atención al reclamo*

administrativo de pago indebido No. 006-2020-EI.º . (fs.149 expediente de instancia). **3.3.- Recurso de casación.-** Mediante escrito de fecha 16 de agosto de 2021, 15h31, la abogada María Fernanda Morales Alarcón, en calidad de procuradora judicial del Director Distrital de Quito del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, interpone recurso de casación en contra del fallo antes referido, con fundamento en el caso segundo del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos por el vicio de falta de motivación; y, por el caso quinto por el cargo de indebida aplicación del artículo 139 numeral 2 del Codigo Tributario y por falta de aplicación del artículo 306 del Codigo Tributario y el artículo 300 del COGEP. **3.4.- Calificación.-** El Tribunal de lo Contencioso Tributario calificó el recurso de casación en auto de 20 de agosto de 2021, a las 10h07, en los términos de los artículos 266 y 269 del COGEP y dispuso elevar el expediente a la Sala especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia. **3.5.- Admisión**.- En auto 2 de diciembre de 2024, a las 10h25, el doctor Juan Francisco Martínez Castillo, en su calidad de Conjuez de la Sala, dispuso a la parte recurrente que aclare y complete su recurso en un término de cinco días. (fs. 15 y 15 vuelta expediente de casación). Posteriormente, mediante escrito presentado el 5 de diciembre de 2024, 16h17, la procuradora judicial de la institución recurrente completa y aclara el recurso interpuesto. (fs. 17 y 17 vuelta expediente de casación). Finalmente, en auto de 11 de diciembre de 2024, las 11h03, el referido Conjuez de la Sala, resolvió admitir el recurso de casación propuesto en los siguientes términos: *ª 18¼, se admite el siguiente cargo: 18.1 Por el caso quinto del artículo 268 del COGEP, por el que se acusa que en la decisión recurrida se incurrió en: (i) Aplicación indebida del artículo 139 numeral 2 del Código Tributario, que devino en la falta de aplicación de los artículos 300 COGEP y 306 del Código Tributario.º* . (fs. 20 - 22 vuelta expediente de casación).

4.- Fundamentación del recurso de casación.- 4.1.- La casacionista para fundamentar su recurso señala que en la sentencia el Tribunal determinó que existe falta del debido proceso y dictó sentencia con base al numeral 2 del artículo 139 del Código Tributario. Por tanto, menciona que el actor formuló el reclamo administrativo de pago indebido de la liquidación complementaria nro. 35161516 de la mercancía ®REDOXON DOBLE ACCIÓN VITAMINA C + ZINC COMPRIMIDOS© importada con refrendo nro. 055-2017-10-00596236. (fs. 159 expediente de instancia). **4.2.-** A continuación cita el artículo 306 del Código Tributario e indica que al haber adquirido firmeza judicial la Resolución nro. SENAE-DDQ-2017-01935-RE que resolvió negar el reclamo administrativo de impugnación al aforo efectuado a la misma mercancía importada, deviene no solo en improcedente sino también en ilegítimo el reclamo administrativo de pago indebido presentado por el actor con fecha 28 de enero de 2020 al no configurarse el presupuesto del numeral 1 ni 2 de la aludida norma, por lo tanto, el reclamo deviene en improcedente. Indica que el análisis indicado tenía que haber sido efectuado por el

Tribunal de instancia, verificando la procedencia del reclamo de pago indebido, análisis que hubiere realizado el Tribunal si hubiera aplicado el artículo 306 del Código Tributario. (fs. 159 expediente de instancia). **4.3.-** La institución recurrente concluye su recurso indicando que el Tribunal pese a que tenía conocimiento de que el aforo y la liquidación complementaria ya fueron impugnados y como consecuencia constituye un acto firme, determinó que se tenía que tramitar el reclamo de pago indebido y el Tribunal llegó a esa conclusión justamente por cuanto no aplicó el artículo 306 del Código Tributario y 300 del COGEP. Menciona que el Tribunal no consideró en primer lugar los requisitos para presentar un reclamo de pago indebido, así como tampoco consideró que no serán admisibles los reclamos administrativos una vez ejercidas las acciones contencioso tributarias o contencioso administrativas, conforme lo determinado en el artículo 300 del COGEP. Por tanto, indica que es evidente que el Tribunal no aplicó la normativa pertinente para resolver la controversia, normativa que sí aplicó la doctora Tania Jaramillo en su voto salvado (fs. 159 vuelta expediente de instancia). **4.4.-** La institución recurrente en la ampliación de su recurso señala expresamente que desiste del caso segundo del artículo 268 del COGEP y repite lo señalado en cuanto al caso quinto del artículo 268 del COGEP. (fs. 17 y 17 vuelta expediente de casación). **4.5.- Contestación al recurso.-** Corrido traslado con el recurso admitido, mediante escrito presentado el 5 de febrero de 2025, a las 15h13, el abogado Gabriel Fernando Pinto Navarrete, en calidad de procurador judicial de la compañía Bayer S.A., da contestación al recurso interpuesto y menciona que el Tribunal A quo, de acuerdo a la motivación en la sentencia de mayoría, explica la distinción entre la impugnación del aforo y la reclamación del pago indebido, dejando claro que esta última no se encontraba resuelta por cosa juzgada. En el recurso de casación presentado se sostiene que la liquidación complementaria No. 35161516 es un acto firme e inimpugnable, lo cual es un argumento incorrecto y carente de lógica jurídica, conforme se desprende de los numerales 5.2 y 5.5 del fallo. Señala que en el recurso de casación presentado se afirma que el reclamo de pago indebido de Bayer S.A. es ilegítimo porque la liquidación complementaria ya había sido impugnada, sin embargo, no se considera que el artículo 306 del Código Tributario establece claramente que el reclamo de pago indebido es procedente cuando se ha pagado un tributo en exceso o sin causa legal, lo cual es precisamente el caso de BAYER S.A. (fs. 25 expediente de casación). **4.6.-** La institución recurrente hace referencia a que el artículo 300 del COGEP establece que los reclamos administrativos se extinguen con la presentación de una acción contencioso-tributaria, pero esto solo aplica cuando la acción tiene el mismo objeto y causa, lo cual no ocurre en este caso. Si bien hubo un proceso previo de impugnación del aforo, el reclamo de pago indebido es una acción distinta con su propio fundamento jurídico y fáctico. (fs. 25 y 25 vuelta expediente de casación).

5.- Delimitación del problema jurídico.- 5.1.- En base a los argumentos esgrimidos por la institución recurrente, corresponde determinar si la sentencia impugnada ha incurrido en el caso quinto del artículo 268 del COGEP por el vicio de aplicación indebida del artículo 139 numeral 2 del Código Tributario, que devino en la falta de aplicación de los artículos 306 del Código Tributario y 300 COGEP.

6.- Análisis del Tribunal de Casación.- 6.1.- Esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, para resolver el problema jurídico planteado derivado del cuestionamiento al fallo de instancia, con fundamento en el caso quinto del artículo 268 del COGEP, admitido por el Conjuez de la Sala, analizará los vicios propuestos de manera conjunta por cuanto los cuestionamientos de aplicación indebida y falta de aplicación están formulados de forma correlacionada y mantienen la misma línea argumentativa.

Al efecto, se considera:

6.2.- Caso quinto.- El caso quinto del artículo 268 del COGEP ocurre *ª Cuando se haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho sustantivo, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, que hayan sido determinantes en la parte dispositiva de la sentencia o auto.º* . **6.2.1.- La aplicación indebida** se produce (¼) cuando la norma ha sido entendida rectamente en su alcance y significado, más se la ha utilizado para un caso que no es el que ella contempla. Para Calamandrei, al vicio de aplicación indebida puede llegarse *ª (¼) por dos distintos modos que son perfectamente aplicables en nuestra técnica: porque, o puede errarse al precisar las circunstancias de hecho que son relevantes para que la norma entre en juego (yerro de diagnosis jurídica), o pueda padecerse equivocación al establecer la diferencia o semejanza que media entre la hipótesis legal y la tesis del caso concreto.º* .[1] **6.2.2.-** La norma señalada como infringida es: **a) Artículo 139 numeral 2 del Código Tributario.-** *ª Invalidez de los actos administrativos.- Los actos administrativos serán nulos y la autoridad competente los invalidará de oficio o a petición de parte, en los siguientes casos: (...) 2. Cuando hubieren sido dictados con prescindencia de las normas de procedimiento o de las formalidades que la ley prescribe, siempre que se haya obstado el derecho de defensa o que la omisión hubiere influido en la decisión del reclamo.º* .

1 *Humberto Murcia Ballén, "Recurso de casación civil", (Bogotá: Ediciones Jurídica Gustavo Ibáñez, 2015), 318.*

6.3.- Falta de aplicación [a] *Ocurre cuando el sentenciador niega en el fallo la existencia de un precepto, lo ignora frente al caso debatido. Es error contra ius, es rebeldía y desconocimiento de la norma. Es error de existencia de la norma por haberse excluido ésta en la sentencia.º*.[2] **6.3.1.-** Las normas señaladas como infringidas son: **a) Artículo 306 del Código Tributario.-** [a] *Reclamo administrativo.- El reclamo administrativo de pago indebido y la solicitud de pago en exceso se presentarán ante la autoridad tributaria que tenga competencia para conocer en única o última instancia los reclamos tributarios, conforme a los artículos 64, 65 y 66 de este Código, en los siguientes casos: 1.- Cuando se ha realizado el pago conforme a un erróneo acto de determinación o de acuerdo a una acta de fiscalización u otro acto, del que no se hubiere presentado reclamo alguno; y, 2.- Cuando se ha pagado una obligación tributaria inexistente, en todo o en parte, por cuenta propia o ajena. La autoridad administrativa tramitará y resolverá el reclamo con sujeción a lo previsto en el Capítulo Segundo, Título Segundo del Libro Segundo de este Código. La resolución que se dicte será impugnable ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal, con arreglo al artículo 229.º*. **b) Artículo 300 del Código Orgánico General de Procesos.-** [a] *Las jurisdicciones contencioso tributaria y contencioso administrativa previstas en la Constitución y en la ley, tienen por objeto tutelar los derechos de toda persona y realizar el control de legalidad de los hechos, actos administrativos o contratos del sector público sujetos al derecho tributario o al derecho administrativo; así como, conocer y resolver los diversos aspectos de la relación jurídico tributaria o jurídico administrativa, incluso la desviación de poder. Cualquier reclamo administrativo se extinguirá, en sede administrativa, con la presentación de la acción contencioso tributaria o contencioso administrativa. No serán admisibles los reclamos administrativos una vez ejercidas las acciones contencioso tributarias o contencioso administrativas.º*.

6.4.- La casacionista para fundamentar su recurso alega, principalmente, que en la causa se determinó que existe falta de debido proceso con fundamento en el artículo 139 numeral 2 del Código Tributario. Afirma que al haber adquirido firmeza judicial la Resolución No. SENAE-DDQ-2017-01935-RE que resolvió negar el reclamo administrativo de impugnación al aforo de la mercadería importada, es improcedente el reclamo administrativo de pago indebido al no configurarse los presupuestos de los numerales 1 y 2 del artículo 306 del Código Tributario, por lo que, el reclamo deviene en improcedente. En resumen, que el Tribunal pese a que tenía conocimiento de que el aforo y la liquidación ya fueron impugnados y constituyen un acto firme, aún así considera que se tenía que tramitar el reclamo de pago indebido, incurriendo en falta de aplicación los artículos 306 del Código

2 Tolosa Villabona, Luis Armando. *Teoría y Técnica de Casación. Civil, Penal, Laboral, Penal Militar, Acciones de Grupo*, (Bogotá: Doctrina y Ley, 2008), *359*.

Tributario y 300 del COGEP, y llegando a la conclusión de que el SENAE debía pronunciarse sobre un acto administrativo en firme. **6.4.1.-** En observancia del yerro alegado con sustento en el caso quinto del artículo 268 del COGEP, esto es, error in judicando, inicia el análisis a partir de los hechos no controvertidos y de los hechos probados en instancia. Así las cosas, los hechos no controvertidos son: **i.** El acto impugnado en la presente causa es la providencia No. SENAE-DDQ-2020-00136-PV dictada por el Director Distrital de Quito del SENAE el 5 de febrero de 2020 (a fs. 55 y 106) por la que la autoridad aduanera resolvió *"No aceptar el trámite signado con el No. 006-2020-EI (ECUAPASS No. 2020055S10073) (¼)"* , y dispuso el archivo del referido reclamo. (fj. 147 vuelta). **ii.** Frente al acto de aforo, la parte accionante presentó un reclamo administrativo de impugnación, signado No. 138-2017-EI el que en sede administrativa fue declarado sin lugar y una vez impugnado judicialmente fue archivado por haber sido deducida una demanda extemporánea. (fj. 147 vuelta). **iii.** El reclamo administrativo que dio lugar a la providencia administrativa impugnada en la presente causa es el signado No. 006-2020-EI que pretende la devolución de un pago que el importador considera indebido. **6.4.1.1.-** No se han establecido hechos probados en el fallo de mayoría impugnado. **6.4.2.-** En este orden de ideas, corresponde citar el razonamiento que realizan los juzgadores de mayoría para fundamentar la resolución que adoptan: *"5.4. En el caso que nos ocupa, por consiguiente, no era procedente que la autoridad aduanera estableciera sin más la existencia de cosa juzgada, en cuanto dicha institución requiere el análisis de elementos que la doctrina ha descrito como identidad subjetiva, objetiva y de causa; de los cuales, conforme hemos descrito en líneas anteriores, los reclamos presentados por el hoy accionante reúnen apenas el primero, esto es, la identidad subjetiva. Sin que pueda asimilarse la impugnación al acto de aforo, que ataca la determinación mediante el reclamo No. 138-2017-EI, a la reclamación de pago indebido solicitada a través del reclamo No. 006- 2020. Si bien el accionante se ha referido a la liquidación complementaria No. 35161516 al presentar su petición de pago indebido, en contexto se comprende que es un elemento fáctico mencionado en virtud de que considera que ha pagado indebidamente la misma, y a ella se remite para identificar su solicitud. 5.5. Este actuar desprolijo de la administración aduanera, que ha resuelto no aceptar el reclamo administrativo de pago indebido que le fuera presentado, provoca la ilegitimidad del acto administrativo contenido en la providencia impugnada, para lo cual nos fundamentamos en el contenido del artículo 139.2 del Código Tributario. (...) Como corolario, es menester resaltar que en este caso, la falta de tramitación y posterior resolución del asunto de fondo propuesto en el reclamo, se entiende como prescindencia de las normas de procedimiento, lo que ciertamente ha influido en la decisión de archivar el trámite, viciando de invalidez al acto."* . **6.4.3.-** Con los antecedentes expuestos, esta Sala especializada observa que en el fallo de mayoría, la decisión de los juzgadores está orientada a demostrar una vulneración al debido proceso, que a su criterio ha ocurrido por evidenciarse la inobservancia de las reglas de

procedimiento que se debieron atender para sustanciar y resolver en sede administrativa el reclamo de pago indebido. Es decir, los juzgadores de instancia han considerado que *"no era procedente que la autoridad aduanera estableciera sin más la existencia de cosa juzgada",* y que resolvieran no aceptar a trámite el reclamo y ordenar el archivo; de tal forma que la autoridad aduanera ha inobservado, a su criterio, lo dispuesto en la normativa tributaria a efectos de atender y resolver el reclamo de pago indebido, conforme así lo han determinado los jueces distritales, por lo cual, en aplicación del artículo 139 numeral 2 del Código Tributario han resuelto declarar *inválida* la providencia No. SENAE-DDQ-2020-00136-PV y disponer que se atienda el reclamo de pago indebido. En tal virtud, no se advierte una aplicación indebida del art. 139.2 CT, tanto más que los juzgadores de mayoría enmiendan el yerro y disponen se continúe con el procedimiento.. **6.4.4.-** Ahora bien, respecto de la falta de aplicación del artículo 306 del Código Tributario la recurrente señala que el reclamo deviene en improcedente porque no se configuran los presupuestos 1 y 2 de la norma, siendo que el Tribunal debió verificar la procedencia del reclamo de pago indebido. Respecto de lo cual, corresponde señalar, nuevamente, que en el fallo de mayoría se ha identificado una vulneración de trámite de tal forma que no correspondía revisar la configuración de los presupuestos 1 y 2 del artículo 306 para establecer la procedencia o no del reclamo de pago indebido. Adicionalmente, la actora reclama la falta de aplicación del artículo 300 del COGEP argumentando que a pesar de que el Tribunal tenía conocimiento de que el aforo y la liquidación eran actos en firme, dispuso que se tramite el reclamo de pago indebido, sin considerar que no eran admisibles los reclamos administrativos una vez ejercidas las acciones contencioso tributarias. Al efecto, esta Sala advierte que en el recurso de casación no se explica por qué el reclamo de pago indebido era inadmisible a trámite en el tiempo y forma que fue expedido. Así, cabe señalar que la sola enunciación de la norma no constituye una fundamentación clara y jurídica respecto del vicio alegado en el fallo, únicamente denota una falta de técnica casacional que no puede ser suplida por esta Sala especializada. Adicionalmente, en el fallo de instancia, no se evidencian hechos probados y/o no controvertidos sobre los cuales proceda la aplicación de los arts. 300 del COGEP y 306 del Código Tributario, denotando esto su no trascendencia, quedando también por este extremo, improcedente el cargo alegado. En tal virtud, corresponde desechar los vicios intentados y rechazar el recurso de casación propuesto, sin que esto implique que nos encontremos de acuerdo o no con el análisis efectuado por el Tribunal de instancia.

7.- Decisión

7.1.- La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia,

Administrando justicia, en nombre del pueblo soberano del Ecuador, y por autoridad de la Constitución y las leyes de la República, **RESUELVE:**

7.2.- NO CASAR el fallo de mayoría dictado el 9 de julio de 2021, a las 10h56, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, en el juicio de impugnación No. 17510-2020-00179.

7.3.- Sin costas ni honorarios que regular.

7.4.- Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen.

GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO

JUEZ NACIONAL (E) (PONENTE) (E)

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL

Validar únicamente en FirmaEC.
Firmado electrónicamente por:
LIGIA MARISOL MEDIAVILLA



Mgs. Jaqueline Vargas Camacho
DIRECTORA (E)

Quito:
Calle Mañosca 201 y Av. 10 de Agosto
Atención ciudadana
Telf.: 3941-800
Ext.: 3134

www.registroficial.gob.ec

JL/AM

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.