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:

RESOLUCIONES Y JUICIOS

J17510-2021-00283, J17510-2021-00376
J09501-2020-00237

Año II - Nº 212 - 92 páginas
Quito, lunes 21 de septiembre de 2026

FUNCIÓN JUDICIAL

247170508-DFE

Juicio No. 17510-2021-00283 RESOLUCION 639-2024

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, miércoles 20 de noviembre del 2024, las 13h47. VISTOS: El Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformado por los jueces nacionales: doctora Rosana Morales Ordóñez (ponente), doctor Gustavo Durango Vela (E) y doctor Diego Patricio Gordillo Cevallos (E), dictan la siguiente sentencia dentro de la causa No. 17510-2021-00283.

1. Antecedentes procesales

1.1. En el caso puesto en nuestro conocimiento, la compañía TOYOTA DEL ECUADOR S.A., presentó demanda de impugnación en contra de la Resolución No. SENAE-DDG-2021-0106-RE de 15 de marzo de 2021, suscrita por el Director Distrital de Guayaquil del SENAE, que niega el reclamo de pago indebido No. 298-2020, por concepto de pago de Tasa de Servicio de Control Aduanero; y de la Resolución No. SENAE-SZCA-2021-0037-RE, de 12 de abril de 2021, suscrita por la Subdirectora de Carga Aérea del SENAE, que niega el reclamo de pago indebido No. 64-2020, por concepto de pago de Tasa de servicio de control aduanero.

El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, estableció, el siguiente objeto de la controversia: ª Discernir respecto de la legitimidad de las resoluciones nro. SENAE-DDG-2021-0106-RE de 15 de marzo de 2021 y SENAE-SZCA-2021-0037-RE de 12 de abril de 2021, emitidas por el director distrital de Guayaquil y subdirectora de Carga Aérea del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, en su orden, con las cuales se negaron los reclamos administrativos de pago indebido nro. 064-2020 y 298-2020; y, en consecuencia y en lo procedente, disponer el reintegro de USD. 3.004,40, correspondiente a la tasa de servicio de control aduanero creada mediante resolución nro. SENAE-SENAE-2017-0001-RE, publicada en el suplemento del Registro Oficial nro. 115 del 8 de noviembre de 2017, y proporcional de IVA, más intereses º.

1.2. En la sentencia de mayoría recurrida se resuelve rechazar la demanda presentada por TOYOTA DEL ECUADOR S.A.; en consecuencia, ratifican la legitimidad de las Resoluciones Nos. SENAE-DDG-2021-0106-RE de 15 de marzo de 2021 y SENAE-SZCA-2021-0037-RE de 12 de abril de 2021, emitidas por el Director Distrital de Guayaquil y

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

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

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

Subdirectora de Carga Aérea del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, respectivamente.

1.3 La compañía TOYOTA DEL ECUADOR S.A., por sus propios derechos, interpone recurso de casación contra la sentencia de mayoría de 22 de julio del 2022 a las 15h34, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha dentro del juicio No. 17510-2021-00283, argumentando el caso 5 del art. 268 del ª COGEPº.

1.4. Mediante auto de 23 de enero del 2024 a las 15h30, dictado por el doctor Fernando Antonio Cohn Zurita, Conjuez Nacional de la Corte Nacional de Justicia, se admitió el recurso de casación interpuesto por la compañía TOYOTA DEL ECUADOR S.A., exclusivamente por los cargos formulados bajo el caso 5 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos ª COGEPº.

2. Competencia

Este Tribunal Especializado es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación, en virtud de la Resolución No. 003-2021 de 26 de enero de 2021, mediante la que, 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, ratificado la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; con Resolución No. 008-2021, 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 de 2021, e integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua; mediante Oficio No. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero del 2021, el Presidente de la Corte Nacional de Justicia, llama a integrar la Sala al doctor Gustavo Durango Vela, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo. Actúa el doctor Diego Patricio Gordillo Cevallos, en virtud del acta de sorteo de 1 de julio del 2024, en reemplazo del doctor José Suing Nagua, quien actualmente es el Presidente (E) de la Corte Nacional de Justicia.

2.1. Acta de sorteo y normas que determinan la competencia.- Sorteo de la causa número 17510-2021-00096, efectuado por la Presidencia de la Sala Especializada de lo Contencioso

Tributario de la Corte Nacional de Justicia, el 17 de abril del 2024, mediante el que se radicó la competencia en este Tribunal de Casación.

Esta Sala es competente para conocer este proceso, en atención a lo previsto en los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República Ecuador, 185 -segunda parte, número 1- del Código Orgánico de la Función Judicial, y artículo 269 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP).

3. Validez procesal

En la tramitación del presente recurso extraordinario de casación, se han observado las solemnidades inherentes a esta clase de recursos, por lo que no existe nulidad alguna que declarar, como lo han corroborado las partes procesales en la audiencia llevada a cabo el día 19 de noviembre de 2024 a las 11h00.

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1. El casacionista en la fundamentación del recurso argumenta que la causal quinta no permite volver a valorar los hechos; en consecuencia, entre los hechos que se dan como probados en instancia son: ª Pagos realizados por TOYOTA por el concepto de TSCA, monto que asciende a la suma de USD3.004,40 en los ejercicios económicos 2017 y 2018, más el proporcional del IVA. La TSCA constituye un gravamen al comercio exterior, conforme la Resolución Nro. 1999 dictada por la Secretaría General de la Comunidad Andinaº. Que de la lectura del numeral 1 de la sentencia de mayoría se desprende que TOYOTA al momento de formular su acción de impugnación alegó la contraposición entre el contenido de la Resolución Nro. SENAE-SENAE-2017-001-RE (M) con normas supranacionales de superior jerarquía, vigentes a la fecha en que se produjo el cobro de la Tasa de Servicio de Control Aduanero (TSCA). Que específicamente se invocó los arts. 72 y 73 del Acuerdo de Cartagena, así como el art. 8 párrafo 1 a) del Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio, GATT de 1994. Que consecuentemente, en esta controversia era indispensable que el Tribunal aplique el criterio jerárquico exclusivo previsto en el art. 425 de la Constitución de la República. Que cuando un instrumento internacional ha sido suscrito y ratificado por un Estado, el mismo queda incorporado al orden jurídico interno, y será reconocido, invocado y

aplicado por las autoridades y habitantes del país suscriptor. Que esta teoría es recogida con sus variaciones en el art. 425 de la Constitución de la República, por el cual la norma del derecho internacional prevalece en tanto que la norma interna contraria queda inaplicable. Que el Ecuador es suscriptor de los Acuerdos de la Organización Mundial del Comercio desde 1996 y del Acuerdo de Cartagena desde 1969, vigentes a la fecha en que TOYOTA pagó la TSCA; las cuales por ser normas no requieren prueba, ni su vigencia fue controvertida. Que, a pesar de aquello el Tribunal no emite pronunciamiento alguno sobre la aplicación de las normas supranacionales invocadas, inaplicando el art. 425 de la Constitución de la República. Que esto fue decisivo en la resolución de la causa por cuanto del análisis que el propio Tribunal realizó y las constataciones actuales que constan en la Sentencia, la TSCA no cumplía con las características exigidas por las citadas normas supranacionales. Que entonces, si el Tribunal hubiese aplicado la norma sobre la que recae el yerro, la decisión hubiese sido distinta. Que por el contrario, el Tribunal aplicó la resolución normativa que establece la TSCA. Respecto a la falta de aplicación de los artículos 72 y 73 del Acuerdo de Cartagena codificado mediante la Decisión 563 de la CAN. Que las citadas normas supranacionales, por un lado, conceptuaban al Programa de Liberación, el cual tiene como fin eliminar los gravámenes (como la TSCA) en el comercio subregional andino y, por otro lado, definen lo que se considera como gravámenes. Que la compañía alegó que la TSCA establecida por el SENAE constituía un gravamen de conformidad con el art. 73 del Acuerdo de Cartagena; consecuentemente, el Tribunal para resolver el problema jurídico puesto en su conocimiento debió aplicar el art. 72 del Acuerdo de Cartagena. Que el Tribunal de instancia pasó por alto los principios de preeminencia y aplicación directa que revisten el Acuerdo de Cartagena. Que se desprende de la propia sentencia que la Resolución No. SENAE- SENAE-2017-001-RE (M), por la cual se estableció la TSCA, es contraria a los arts. 72 y 73 del Acuerdo de Cartagena. Que de los hechos probados y no discutidos en el expediente de instancia queda establecido que la TSCA no se estableció por un verdadero servicio ni se cobró por un valor relacionado con el supuesto servicio, incumpliendo con el Acuerdo de Cartagena. Que durante la vigencia de la TSCA existió una antinomia entre dos normas de distinta jerarquía y en caso de incompatibilidad entre una norma comunitaria y una norma nacional, se debe aplicar siempre la norma supranacional. Que la Corte Constitucional en pronunciamiento emitido en una consulta elevada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito cuando existe conflicto entre

normas de distinta jerarquía, en estricta aplicación del artículo 425 de la Constitución, le corresponde al propio tribunal que avoco conocimiento de la causa resolver la antinomia a la luz de las reglas previstas en la Constitución en el marco de las pretensiones del accionante. Que el Acuerdo de Cartagena, en particular los arts. 72 y 73, prohíben imponer gravámenes al comercio; la TSCA fue calificada como un gravamen ya que no se estableció por un servicio real ni su valor estaba asociado al costo del supuesto servicio; en consecuencia, la TSCA es contraria al ordenamiento comunitario andino. Que de esta lógica se deriva que el pago de la TSCA se hizo pese a que existían en el ordenamiento normas vigentes, anteriores y claras que establecían que no se debía realizar tal cobro. Que finalmente, es procedente el reconocimiento del derecho particular mediante la aplicación de la norma superior vigente a la fecha del pago indebido. Sobre la falta de aplicación del art. 8 párrafo 1 A) del Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio GATT de 1994. Que el Ecuador también es miembro de la Organización Mundial del Comercio y suscriptor del GATT de 1994, acuerdo que establece en su artículo 8, párrafo 1 a), que ª los derechos y cargas (...) percibidos por las partes contratantes sobre la importación o la exportación o en conexión con ellas, se limitarán al coste aproximado de los servicios prestadosº. Que este texto ha sido interpretado en la jurisprudencia del GATT, en el asunto Estados Unidos - Derecho de usuario de la aduana, relativo a una tasa aduanera que fue impuesta por el citado país, donde se estableció que: ª ... [esta] prescripción es en realidad doble, ya que la carga de que se trata debe referirse primero a un «servicio» prestado, y luego el nivel de la carga no debe exceder del costo aproximado de ese servicioº. Que la norma internacional establece que los derechos y cargas se limitarán al costo aproximado de los servicios prestados. Entonces, cuando la TSCA no se refiere a un servicio y, en consecuencia, su costo no se asocia al de ningún servicio, se incumple directamente con la norma multilateral. Que el hecho de si la TSCA incumple con los parámetros indicados es un hecho notorio que no requiere prueba ya que la SGCAN lo estableció mediante resolución firme. Que además, este hecho, consta reconocido en la propia sentencia por lo que no hay debate sobre el mismo. Que cuando el Tribunal decidió omitir pronunciarse sobre la compatibilidad de la TSCA con las normas supranacionales, también obvió analizar si el pago efectuado fue, o no, un pago debido a la luz de la disposición del GATT que ordena que ª los derechos y cargas (...) percibidos por tas partes contratantes sobre la importación o la exportación o en conexión con ellas, se limitarán al coste aproximado de los servicios prestadosº. Que esta norma estaba en pleno vigor a la fecha en que se realizó el

pago de la TSCA, la cual no corresponde a ningún servicio ni su costo se relaciona con ningún servicio. Que en caso de haberse aplicado la norma invocada, el Tribunal hubiese debido arribar a la conclusión de que el pago de la TSCA fue indebido a la fecha en que se produjo. Que se ha identificado las normas que debió aplicar el Tribunal para resolver el problema jurídico, es decir, los arts. 72 y 73 del Acuerdo de Cartagena, el art. 8 párrafo 1 a) del GATT de 1994, todos al amparo del art. 425 de la Constitución de la República; con la respectiva fundamentación y la forma en la cual es el vicio alegado es trascendente en la decisión adoptada por la sentencia de mayoría. Que para dar solución al problema jurídico puesto en conocimiento del Tribunal, la sentencia de mayoría aplicó la Resolución Nro. SENAE-SENAE-2017-0001-RE (M), aplicación que es indebida porque dio prevalencia a dicha norma de ínfima jerarquía por sobre todas las normas supranacionales e internacionales, para concluir ratificando la legalidad de las resoluciones Impugnadas que negaron el pago indebido propuesto por TOYOTA. Que la resolución mencionada estableció una Tasa de Servicio de Control Aduanero TSCA, pero dicha tasa no correspondía a un servicio prestado y su valor tampoco correspondía al de ningún servicio, hecho probado en instancia. Que TOYOTA pagó la TSCA y luego reclamó su pago indebido, reclamo que fue negado por la autoridad aduanera, dando lugar a una demanda judicial donde se impugnó las resoluciones que niegan el pago indebido. Que el Tribunal, en la sentencia de mayoría, indica que se abstiene de pronunciarse invocando la sentencia del 04 de junio de 2018, dictada por la Sala Especializada de lo Tributario de la Corte Nacional dentro del Juicio 17751-2018-0001. Que pese a que la citada sentencia de la Corte Nacional, manifiesta expresamente (i) que no analiza la compatibilidad de la TSCA con el ordenamiento supranacional; y, (ii) que los asuntos de naturaleza subjetiva son de competencia de los Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario. Que tal sentencia no es jurisprudencia vinculante por lo que mal puede acusarse una indebida aplicación de ésta. Que el Tribunal consideró que la resolución de la autoridad aduanera que estableció la TSCA es legítima y, por lo tanto, resolvió rechazar la demanda. Que por lo expuesto solicita que se case la sentencia.

4.2 El SENAE, no presenta contestación al recurso de casación planteado.

5. Problema jurídico

Determinar si la sentencia de mayoría objeto del recurso de casación, incurre en el vicio de

falta de aplicación de los arts. 425 de la Constitución de la República del Ecuador; 72 y 73 del Acuerdo de Cartagena codificado mediante la Decisión 563 de la CAN; y, del art. 8 párrafo 1 A) del Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio GATT de 1994, al amparo del caso 5 del art. 268 del COGEP.

6. Análisis del Tribunal de casación

6.1. El recurso de casación interpuesto se fundamenta en el caso 5 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos que establece: ª Art. 268.- CASOS.- El recurso de casación procederá en los siguientes casos: (¼). 5. Cuando 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 autoº.

6.1.1. El caso 5, se refiere a la violación directa de la Ley. Para su análisis se parte siempre de los hechos probados en instancia, que no pueden ser valorados nuevamente en sede casacional y, se entienden, por técnica casacional, aceptados por las partes. Para realizar el análisis debe la Sala Especializada verificar que, sobre tales hechos, se haya aplicado correctamente el derecho, en función del recurso de casación.

6.1.2. Sobre la falta de aplicación Luis Tolosa señala que: 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 precepto¼ º (Tolosa Villabona, Luis Armando,. 2008, Teoría y Técnica de la Casación, Bogotá ± Colombia Ediciones Doctrina y Ley Ltda., pág. 359).

6.2 El recurrente manifiesta que se han violentado las siguientes normas:

> CONSTITUCION DE LA REPUBLICA DEL ECUADOR
>
> ª Art. 425.- El orden jerárquico de aplicación de las normas será el siguiente: La Constitución; los tratados y convenios internacionales; las leyes orgánicas; las leyes ordinarias; las normas regionales y las ordenanzas distritales; los decretos y reglamentos; las ordenanzas; los acuerdos y las resoluciones; y los demás actos y

decisiones de los poderes públicos. En caso de conflicto entre normas de distinta jerarquía, la Corte Constitucional, las juezas y jueces, autoridades administrativas y servidoras y servidores públicos, lo resolverán mediante la aplicación de la norma jerárquica superior¼ º

ACUERDO DE CARTAGENA CODIFICADO MEDIANTE LA DECISIÓN 563 DE LA CAN.

ª Art. 72.- El Programa de Liberación de bienes tiene por objeto eliminar los gravámenes y las restricciones de todo orden que incidan sobre la importación de productos originarios del territorio de cualquier País Miembro..º

ª Art. 73.- Se entenderá por ª gravámenesº los derechos aduaneros y cualesquier otros recargos de efectos equivalentes, sean de carácter fiscal, monetario o cambiario, que incidan sobre las importaciones. No quedarán comprendidos en este concepto las tasas y recargos análogos cuando correspondan al costo aproximado de los servicios prestados. Se entenderá por ª restricciones de todo ordenº cualquier medida de carácter administrativo, financiero o cambiario, mediante la cual un País Miembro impida o dificulte las importaciones, por decisión unilateral. No quedarán comprendidas en este concepto la adopción y el cumplimiento de medidas destinadas a la: a) Protección de la moralidad pública; b) Aplicación de leyes y reglamentos de seguridad; c) Regulación de las importaciones o exportaciones de armas, municiones y otros materiales de guerra y, en circunstancias excepcionales, de todos los demás artículos militares, siempre que no interfieran con lo dispuesto en tratados sobre libre tránsito irrestricto vigentes entre los Países Miembros; d) Protección de la vida y salud de las personas, los animales y los vegetales; e) Importación y exportación de oro y plata metálicos; f) Protección del patrimonio nacional de valor artístico, histórico o arqueológico; y g) Exportación, utilización y consumo de materiales nucleares, productos radiactivos o cualquier otro material utilizable en el desarrollo o aprovechamiento de la energía nuclearº.

ACUERDO GENERAL SOBRE ARANCELES Y COMERCIO GATT de 1994.

> ª Artículo VIII.- Derechos y formalidades referentes a la importación y a la exportación.- 1. a) Todos los derechos y cargas de cualquier naturaleza que sean, distintos de los derechos de importación y de exportación y de los impuestos a que se refiere el artículo III, percibidos por las partes contratantes sobre la importación o la exportación o en conexión con ellas, se limitarán al coste aproximado de los servicios prestados y no deberán constituir una protección indirecta de los productos nacionales ni gravámenes de carácter fiscal aplicadosº.

6.3 Para el análisis, el Tribunal señala: ª 6. MOTIVACIÓN: (¼) 6.3.1. DE LA ACCIÓN DEDUCIDA: 6.3.1.1. DEL PAGO INDEBIDO: (¼) Entrando al análisis del caso que nos ocupa, la compañía actora, a través de los reclamos administrativos nro. 064-2020 y 298-2020, ha pretendido que se reconozca el pago indebido que estima existir, por la cancelación de la tasa de servicio de control aduanero, creada con resolución nro. SENAE-SENAE-2017-0001-RE, publicada en el suplemento del Registro Oficial nro. 115 del 8 de noviembre de 2017; y por el proporcional del impuesto al valor agregado, generados en las importaciones que efectuó en los ejercicios económicos 2017 y 2018 con declaraciones aduaneras refrendos nro: (¼) y que fueron negados con los actos que impugna.

En este escenario, es de puntualizar que no existe controversia alguna en lo que respecta a los pagos que efectuados en su función. Por lo tanto, lo que corresponde establecer es si estos son o no indebidos, como alega la accionante, bajo el criterio de que la resolución nro. 1999 de la SGCAN dictaminó que dicha tasa no fue establecida en función al costo aproximado del servicio prestado al importador, considerando que el control aduanero no es una actividad directamente vinculada a las operaciones de importación, ya que su monto se calcula en función al peso y a la clasificación arancelaria de las mercancías, inobservando los mandatos de los artículos VIII del GATT, 73 y 77 del Acuerdo de Cartagena, disposición general cuarta del Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas y artículo 73 de su reglamento general. Es de resaltar así, que la actora del juicio pretende el reconocimiento del pago indebido que estima existir en dichas importaciones, sosteniendo que la tasa cobrada es ilegítima.

Con esta consideración, este tribunal estima que, a dicho efecto, lo que corresponde, en

primer lugar, es establecer si tal particular es o no procedente. Al efecto, el tribunal observa que la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, en resolución nro. 17751-2018-0001 de 4 de junio de 2018, siendo la única autoridad con competencia para emitir pronunciamiento respecto de la legitimidad de las resoluciones de carácter general de rango inferior a la Ley y que sean de carácter tributario, al tenor de las competencias que le otorga el numeral 2 del artículo 185 del Código Orgánico de la Función Judicial, respecto de dicha tasa en concreto y ante la acción objetiva de anulación deducida en contra de la SENAE-SENAE-2017-0001-RE, publicada en el suplemento del Registro Oficial nro. 115 del 8 de noviembre de 2017 -cual crea el tributo-, manifestó: ª 5.13 Bajo el concepto antes expuesto este Tribunal advierte que de conformidad con los artículos 108, 216 letra l) y 210 del COPCI y 301 de la Constitución de la República del Ecuador, se otorga al Servicio Nacional de Aduana la facultad normativa para la creación o extinción de tasas, mediante Resolución debidamente suscrita por el Director o Directora General del SENAE por ser la autoridad designada por Ley para tal efecto, destacando adicionalmente que de conformidad con lo expuesto en el artículo 210 del COPCI se establece el control como un Servicio Aduanero para el ejercicio de la potestad aduanera¼ . 6.8 Se colige, entonces, que la tasa de control aduanero, cumple con todas las formalidades legales para ser considerada como una tasa, por las consideraciones previamente señaladas; además, la Resolución impugnada, cumple con el ordenamiento jurídico legal, que en el marco normativo de las potestades tributarias otorgadas a las instituciones públicas, en este caso, el Director General del SENAE, emitió la Resolución Në SENAE-SENAE-2017-0001-RE (M), publicada en el Registro Oficial Në 115, de fecha 08 de noviembre del 2017, destacando que como antecedente se obtuvo el informe favorable del Ministerio de Finanzas. 6.9Finalmente es importante para este Tribunal señalar que por no ser de su competencia no se pronuncia respecto de los siguientes puntos: a) Respecto de que la Tasa de Control Aduanero es discriminatoria por violar los principios de generalidad, igualdad y proporcionalidad, principios que son objeto de un Control de Constitucionalidad que no abarca el objeto de la Acción Objetiva de anulación con carácter general que es lo que compete a este Tribunal. B) Sobre temas de carácter subjetivo de aplicación del acto normativo impugnado porque para ello existen las acciones de impugnación pertinentes como lo son las acciones subjetivas, que son de competencia de los Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario. c) Finalmente se debe destacar que en la audiencia de juicio no se han alegado violaciones a normas

Supranacionales por lo que este Tribunal no se pronunciará al respecto. 6.10 Bajo ese esquema no procede la impugnación realizada ¼ 7.2.- Por los fundamentos expuestos, la Corte Nacional de Justicia, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA, resuelve: VIII. SENTENCIA 8.1 DECLARAR, sin lugar la demanda de impugnación de acción objetiva de anulación total o parcial ¼ 8.2 RATIFICAR, la legalidad y legitimidad de la Resolución Në SENAE-SENAE-2017- 0001-RE (M) de 1 de noviembre de 2017, publicada en el Registro Oficial Në 115, de fecha 08 de noviembre del 2017, así como también las resoluciones reformatorias Nros. SENAE-SENAE-2017-0002-RE (M), publicada en el Registro Oficial Në 121 suplemento, de 16 de noviembre de 2017; y, resolución Në SENAE-SENAE-2017- 0004-RE (M), publicada en el Registro Oficial Në 159 suplemento, de fecha 12 de enero de 2018.º

Así pues, existiendo pronunciamiento por el competente en lo que respecta a la legitimidad de la tasa por control aduanero, creada con la resolución de carácter general nro. SENAE-SENAE-2017-0001-RE, a este tribunal no le corresponde emitir criterio alguno sobre la misma, por lo que, se la tiene por legítima, resultando así improcedente la alegación de la actora, a efectos de sustentar su pretendido pago indebido. Simplemente precisar que la resolución nro. 1999 de la SGCAN, ratificada el 6 de junio de 2018 -anterior al pronunciamiento antes transcrito- al haber calificado como infundado el recurso de reconsideración interpuesto por el Estado, solicitó al Ecuador retirar dicha medida, lo cual fue estrictamente cumplido en dichos términos, con resolución nro. SENAE-SENAE-2018-00003 de 7 de junio de 2018, sin que haya dispuesto nada adicionalº. (El subrayado es de esta Sala de Casación).

6.5 De lo expuesto constan como hechos no controvertidos lo siguiente: i) Que no existe controversia alguna en lo que respecta a los pagos efectuados por concepto de Tasa de Servicio de Control Aduanero, que fue creada con Resolución No. SENAE-SENAE-2017-0001-RE, publicada en el suplemento del Registro Oficial No. 115 del 8 de noviembre de 2017, en los ejercicios económicos 2017 y 2018; ii) Que mediante Resolución No. 1999 de la

Secretaría General de la Comunidad Andina de Naciones (SGCAN), ratificada el 6 de junio de 2018, solicitó al Ecuador retirar la Tasa por control aduanero, lo cual fue estrictamente cumplido en dichos términos, con Resolución No. SENAE-SENAE-2018-00003 de 7 de junio de 2018. iii) Que la tasa por control aduanero es legítima.

6.6 Como se puede observar del fallo recurrido, el Tribunal A quo fundamenta su decisión en la sentencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, que resuelve una acción objetiva, (causa No. 17751-2018-0001) y sin realizar ningún otro análisis, afirma que ª la resolución nro. 1999 de la SGCAN, ratificada el 6 de junio de 2018 -anterior al pronunciamiento antes transcrito- al haber calificado como infundado el recurso de reconsideración interpuesto por el Estado, solicitó al Ecuador retirar dicha medida, lo cual fue estrictamente cumplido en dichos términos, con resolución nro. SENAE-SENAE-2018-00003 de 7 de junio de 2018, sin que haya dispuesto nada adicionalº, por lo que, singularizados ya los hechos probados, corresponde analizar si efectivamente se hubieren aplicado los arts. 72 y 73 del del Acuerdo de Cartagena codificado mediante la Decisión 563 de la CAN y el art. 8 párrafo 1 A) del Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio GATT de 1994, se hubiere llegado a otra decisión y se hubiere reconocido el pago indebido solicitado en instancia:

6.6.1 El Art. 72 explica de manera general cuál es el objeto de un Programa de Liberación de bienes: ª eliminar los gravámenes y las restricciones de todo orden que incidan sobre la importación de productos originarios del territorio de cualquier País Miembroº, y, el art. 73 ibídem, define lo que es un gravamen y que no está comprendido en dicho concepto, así como, también define lo que debe entenderse como ª restricciones de todo ordenº y qué, no es parte de dicho concepto.

Del fallo de instancia en primer lugar no se evidencia que los juzgadores analicen estos conceptos, tampoco que se refieran a un programa de liberación de bienes, pues no llegan a pronunciarse sobre el pago indebido como tal, no hay análisis sobre la cuantía de la tasa, ni el motivo puntual de su cobro, tampoco sobre si ese motivo fue legítimo o no, lo único que hace el Tribunal es validar que la tasa es legítima y que el Ecuador dió cumplimiento y retiró

la medida el 7 de junio de 2018 sin que se hubiera dispuesto nada adicional.

Bajo los hechos probados en instancia, esta Sala Especializada no evidencia cómo la aplicación de estas dos normas, que como se señaló, explican lo que es un programa de liberación de bienes y definen el concepto de ª gravamenº y de restricciones de todo ordenº, pudiere haber cambiado la decisión de instancia, pues no se controvierten los conceptos, ni que esté en marcha un programa de liberación, como para que los jueces hubieren necesitado utilizar estas normas. Esta Sala no ha podido verificar que los cargos alegados tengan trascendencia, y por ello se los rechaza.

Lo mismo ocurre con el art. 8 párrafo 1 A) del Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio GATT, que en definitiva establece que ª los derechos y cargos de cualquier naturaleza¼ se limitarán al coste aproximado de los servicios prestados y no deberán constituir una protección indirecta de los productos nacionales ni gravámenes de carácter fiscal aplicadosº, ya que esta Sala no encuentra ningún análisis en instancia sobre hechos concretos que permitan la aplicación de esta norma y por ende, que permitan corroborar que si se hubiere aplicado, la decisión de instancia sería distinta.

Visto que no corresponde la aplicación de estas normas supranacionales, por los motivos técnicos explicados, en la forma como han sido propuestos los yerros, evidentemente no cabía tampoco la aplicación del art. 425 de la Constitución, en el contexto analizado.

Es de resaltar que en el fallo recurrido, los juzgadores validan que lo que se ha cobrado es una TASA, por lo que bajo esa realidad -en instancia-, no cabía aplicar la norma que se refiere al concepto de ª gravámenº, no existe análisis sobre el coste de los servicios o incluso de si dicha ª tasaº se aplica sobre el peso como lo señaló una de las partes en su acto de proposición (consta en el fallo recurrido), consecuentemente no cabe que esta Sala haga un análisis como si se tratara de una instancia más en el proceso, que no lo es, pues el recurso de casación es muy técnico y extraordinario, por lo que el recurrente cuando estructura la proposición jurídica, debe considerar todos los bemoles que existen en el caso particular, para poder plantear exitosamente su recurso de casación, eligiendo adecuadamente el vicio que podría

darle la razón.

No se evidencia que los juzgadores hubieren llegado a su conclusión analizando pruebas.

Esta Sala considera que el casacionista debió plantear otro de los yerros del art. 268 del COGEP, pues en instancia los juzgadores no se pronunciaron sobre sus pretensiones, y, tampoco se observa valoración de documentación calificada como prueba; sin embargo bajo el caso 5 -que parte de hechos no controvertidos y hechos probados-, no cabe entrar al análisis que pretende el casacionista que realice esta Sala, por haberse verificado que las normas reprochadas no tenían hechos a los cuales subsumirse y por ello no eran trascendentes.

6.9 En virtud del análisis que antecede no se configura la falta de aplicación de los arts. 425 de la Constitución de la República del Ecuador; 72 y 73 del Acuerdo de Cartagena codificado mediante la Decisión 563 de la CAN; y, del art. 8 párrafo 1 A) del Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio GATT de 1994, al amparo del caso 5 del art. 268 del COGEP.

7. Decisión

7.1. Este Tribunal de 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 la sentencia de mayoría de 22 de julio del 2022 a las 15h34, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha; dentro del juicio No. 17510-2021-00283.

7.3.Actúe la doctora Ligia Marisol Mediavilla como Secretaria Encargada de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, en virtud de la acción de personal No. Nro. 838-UATH-2022-OQ, de fecha 28 de julio del 2022.

7.4. Sin costas.

7.5 Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen

Resolución de fácil comprensión

No se configura el caso 5 del art. 268 del COGEP, ya que de los hechos no controvertidos y probados, se ha demostrado que no se configura el vicio de falta de aplicación de los artículos denunciados.

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL (PONENTE)

GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO
JUEZ NACIONAL (E) (E)

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL

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

FUNCIÓN JUDICIAL

247170648-DFE

Juicio No. 17510-2021-00376 RESOLUCION 640-2024

JUEZ PONENTE: MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA, JUEZA NACIONAL (PONENTE)

AUTOR/A: MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, miércoles 20 de noviembre del 2024, las 13h48. VISTOS: El Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformado por los jueces nacionales: doctora Rosana Morales Ordóñez (ponente), doctor Gustavo Durango Vela (E) y doctor Diego Patricio Gordillo Cevallos, (E) dictan la siguiente sentencia dentro de la causa No. 17510-2021-00376.

1. Antecedentes procesales

1.1. En el caso puesto en nuestro conocimiento, la compañía YUMANAN CIA. LTDA., presentó demanda en contra de la Resolución No. SENAE-DDG-2021-0202-RE de 10 de mayo de 2021, emitida por el Director Distrital de Guayaquil del SENAE; en la cual resuelve declarar sin lugar el reclamo administrativo de pago indebido No. 385-2020, en tal virtud ratifica la Liquidación No. 40261734 que guarda relación con las mercancías importadas al amparo de la DAI 028-2019-10-00336318.

El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, estableció el siguiente objeto de la controversia: ª Determinar la validez y legalidad de la resolución No. SENAE-DDG-2021-0202-RE, emitida por la Directora Distrital de Guayaquil del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador el 10 de mayo de 2021, notificada el 11 de mayo de 2021. Y establecer si procede, o no, la devolución a la compañía actora, del valor de USD. 9.000,95 dólares de los Estados Unidos de Norteamérica, que alega haberlos pagado mediante liquidación aduanera No. 40261734; atendiendo al efecto las alegaciones y excepciones deducidas por las partes procesalesº.

1.2. En la sentencia recurrida se resolvió rechazar la demanda propuesta por la compañía YUMANAN CIA. LTDA., y en tal virtud, se declara la validez y legalidad de la Resolución impugnada No. SENAE-DDG-2021-0202-RE de 10 de mayo de 2021, emitida por el Director Distrital de Guayaquil del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador.

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

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=AMBATO CI 0501385058

1.3 La compañía YUMANAN CIA. LTDA., interpone recurso de casación contra la sentencia de 28 de abril de 2023 a las 12h33, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha; dentro del juicio No. 17510-2021-00376, argumentando los casos 2 y 5 del art. 268 del "COGEP".

1.4. Mediante auto de 22 de enero del 2024 las 08h32, dictado por el doctor Fernando Antonio Cohn Zurita, Conjuez Nacional (E) de la Corte Nacional de Justicia, se admitió el recurso de casación por el caso 2 del art. 268 del COGEP, "por falta de explicación de la incidencia, en la decisión de los jueces, de los informes producidos en etapa probatoria (último párrafo de la página 6), así como una falta de análisis de los argumentos expuestos en la demanda respecto de la actuación administrativa (incumplimiento al procedimiento, falta de motivación, vulneración al derecho a la defensa, indebido descarte de valor; último párrafo de la página 7)"; y por el caso 5, por errónea interpretación del art. 83 del Código Tributario y del art. 306.5 del COGEP, "cuestionando que el Tribunal haya estimado que el contribuyente debía impugnar el acto administrativo de determinación, y que el no hacerlo provocó su firmeza y su imposibilidad de que sea analizado en fase judicial; manifestando el contribuyente que cuando se paga la determinación y se efectúa reclamo indebido, el acto determinativo no se encuentra firme, por lo que cabía que los jueces efectúen un control de legalidad del mismo. Sostiene el recurrente que, como consecuencia de esos yerros, se inaplicó el art. 306 del Código Tributario, así como el art. 53 de la Resolución 1684 de la Comunidad Andina, sustentando tales cargos".

2. Competencia

Este Tribunal Especializado es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación, en virtud de la Resolución No. 003-2021 de 26 de enero de 2021, mediante la que, 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, ratificado la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; con Resolución No. 008-2021, 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 de 2021, e integró la Sala de lo Contencioso

Tributario con los doctores Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua; mediante Oficio No. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero del 2021, el Presidente de la Corte Nacional de Justicia, llama a integrar la Sala al doctor Gustavo Durango Vela, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo. Actúa el doctor Diego Patricio Gordillo Cevallos, en virtud del acta de sorteo de 1 de julio del 2024, en reemplazo del doctor José Suing Nagua, quien actualmente es el Presidente (E) de la Corte Nacional de Justicia.

2.1. Acta de sorteo y normas que determinan la competencia.- Sorteo de la causa número 17510-2021-00376, efectuado por la Presidencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, el 17 de abril de 2024, mediante el que se radicó la competencia en este Tribunal de Casación.

Esta Sala es competente para conocer este proceso, en atención a lo previsto en los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República Ecuador, 185 -segunda parte, número 1- del Código Orgánico de la Función Judicial, y artículo 269 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP).

3. Validez procesal

En la tramitación del presente recurso extraordinario de casación, se han observado las solemnidades inherentes a esta clase de recursos, por lo que no existe nulidad alguna que declarar, como lo han corroborado las partes procesales en la audiencia llevada a cabo el día 19 de noviembre de 2024 a las 14h45.

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1. El casacionista en la fundamentación del recurso señala que en la especie, la sentencia de instancia incurre en los casos 2 y 5 del art. 268 del COGEP. En lo referente al caso 2: Que en la sentencia recurrida el Tribunal obvió la debida motivación por incongruencia; toda vez que, el tribunal evadió de manera manifiesta resolver sobre la argumentación central del problema jurídico planteado por la accionante esto es la ª Violación a las normas de procedimiento de dudas de valor; indebido descarte del primer método; Vulneración al derecho de defensa vinculado con el derecho a la prueba; Falta de motivaciónº. Que el

Tribunal al realizar su control de legalidad, se basa en informes producidos por las partes en la etapa probatoria, sin precisar cómo dichos informes apoyaron su decisión. Que es preciso indicar que dichos informes fueron la argumentación central de la accionante, ya que en ellos se evidenció la vulneración al debido proceso al no haberse otorgado al sujeto pasivo el plazo mínimo para poder presentar los descargos a las observaciones planteadas por la administración aduanera; que no existe motivación al momento de realizar el descarte de los métodos de valoración y la aplicación del tercer método. Que se detalla el considerando 8.4. Que de lo señalado en el mencionado considerando el Tribunal en su análisis obvia los hechos expuestos y solventa su conclusión en el supuesto hecho de que la accionante no objetó de manera oportuna el acto de determinación tributaria, afirmando que dicha situación le es imputable al importador. Que el Tribunal evade de manera explícita el resolver los puntos controvertidos, ya que en ningún momento las partes han controvertido la caducidad de la acción sea en sede administrativa o judicial. Que se justificó que hubo un pago cuya constancia documental fue evidenciada; este pago fue realizado en atención a un ajuste del valor declarado por lo tanto se cumple el segundo requisito, los documentos que respaldaron el pago, la negociación previa y contable requerida por la administración aduanera fueron ª validadosº en sede administrativa y en la etapa probatoria se justificó que las observaciones de la administración aduanera no contenían sustento técnico ni legal, a más de los otros vicios en el procedimiento administrativo, se demostró que el peticionario tenía el derecho a requerirlo. Que la sentencia recurrida, no cumple con el requisito de la debida motivación por cuanto en su fundamentación aparentemente justificada en normas sustantivas y adjetivas y del expediente procesal, el Tribunal afirma que el accionante no tiene el derecho por no haberse impugnado oportunamente el acto de determinación, y por lo tanto el mismo cobró firmeza y como consecuencia la acción contenciosa tributaria extemporánea, concluyendo que la acción evidencia inconformidad de los resultados tanto de la determinación realizada como de la resolución que niega el reclamo de pago indebido. Que la argumentación del Tribunal es ajena al mandato motivacional. Que en conclusión, el desvío en el ejercicio de razonabilidad de los argumentos de las partes, contrastadas con las pruebas aportadas, con las normas invocadas tanto por la accionante y la demandada, ocasionó que el Tribunal violente el deber de motivar su fallo en debida forma, ya que el resumen de las actuaciones procesales y de normas aparentemente vinculadas al proceso, no necesariamente justifican su resultado cuando no se ha escuchado y resuelto el pedido de las partes. Respecto al caso 5, por el vicio

de errónea interpretación del art. 83 del Código Tributario. Que el Tribunal no ejerce su control de legalidad respecto de los argumentos planteados por la actora; toda vez que, afirma con base al art. 83 el accionante debió presentar reclamo de impugnación del acto de determinación tributaria y al no habérselo realizado este acto de determinación cobró firmeza; por lo tanto, llamado a cumplirse. Que la norma invocada por el Tribunal claramente dispone que cobrarán firmeza los actos de determinación sobre los cuales no se haya presentado reclamo alguno dentro del plazo que la ley señala. Que en el presente caso, el casacionista pagó los valores establecidos en la determinación tributaria dentro del proceso de ª Duda de Valorº, y presentó el reclamo de pago indebido dentro del plazo legal para que la misma administración aduanera corrija su accionar. Que en virtud de lo cual dicho acto de determinación tributaria no se encuentra firme y la resolución expedida dentro del reclamo de pago indebido no se ejecutorió al haberse presentado la acción contencioso tributaria, por lo tanto el Tribunal estaba llamado a realizar el control de legalidad del cual rehusó su ejercicio. Que la errada interpretación ocasiona que el Tribunal no analice en debida forma los argumentos planteados, ya que a su entender la acción contenciosa fue extemporánea, razonamiento que se replica a lo largo del fallo, y sobre el cual fundamenta su argumentación principal para negar la acción planteada por el recurrente en contra de la administración aduanera. Que la correcta aplicación del artículo invocado en el fallo, es que el acto de determinación al haber sido objeto de un reclamo de pago indebido en sede administrativa, no cobró firmeza; en consecuencia, tampoco se podría considerar como ejecutoriado por la misma razón, dado que la resolución emitida dentro del reclamo fue impugnada en sede judicial dentro del plazo legal, argumento que obligaba al Tribunal a analizar el motivo de la inconformidad del sujeto pasivo ante las actuaciones del órgano administrativo, lo cual obvió ante el error de interpretación del art. 83 del Código Tributario dicho razonamiento causa agravio al hoy recurrente. Que el Tribunal interpreta erróneamente el art. 306.5 del COGEP. Que en su argumentación el Tribunal sostiene que al ª estar firme el acto de determinación tributaria la impugnación como tal, en sede judicial, deviene de extemporáneaº. Que sin embargo, la fundamentación de la acción contencioso tributaria fue la inconformidad a la resolución emitida dentro del reclamo de pago indebido cuyo fundamento fue el equívoco ejercicio de la facultad determinadora, el mismo Tribunal el 24 de agosto de 2021 calificó como oportuna la presentación de la demanda, en virtud de haber sido presentada dentro del plazo establecido en el artículo antes enunciado. Que el error de interpretación del art. 83 del

Código Tributario, ocasiona que el Tribunal caiga en el mismo vicio al acusar de extemporánea la acción planteada y negarse a ejercer el control de legalidad, ya que de su análisis normativo el acto de determinación tributaría, la Liquidación emitida el 23 de mayo de 2019, cobró firmeza por no haber sido impugnada. Que la realidad fáctica y normativa es que el acto de determinación tributaria efectivamente fue objeto de un reclamo de pago indebido, el 11 de mayo de 2021 se negó la pretensión del sujeto pasivo, el 17 de agosto de 2021 fue presentada dentro del plazo legal la acción judicial; por lo tanto, eficaz, este análisis obliga al órgano jurisdiccional a examinar los argumentos expuestos y con base a las pruebas y normas dictar la sentencia. Que, sin embargo, en el caso hoy recurrido no se llegó en debida forma a este estudio, ya que por el error de interpretación acusado se evadió un prolijo análisis incidiendo directamente en su resolución. Que lo señalado por el Tribunal, deviene en la notoria falta de aplicación de lo dispuesto en el art. 306 del Código Tributario. Que el Tribunal en sentencia sostiene la existencia del pago; toda vez que no ha sido controvertido por las partes; que se cumple el primer requisito del numeral uno del artículo 306 CT. Que el Tribunal fija como objeto de la litis la impugnación a la Resolución mediante la cual se negó la pretensión del pago indebido, ya que el sujeto pasivo precedió con el pago de la liquidación aduanera devenida del acto de determinación tributaria que no fue impugnado, es decir no está controvertido dicho hecho; en consecuencia, se cumple el segundo requisito del artículo 306 CT, y de las disposiciones de los párrafos penúltimo y último ibídem que señala el procedimiento administrativo y ulterior posibilidad de impugnación judicial. Que los argumentos que reiteradamente se han esgrimidos tanto en la etapa administrativa, cuanto en la judicial, es que el acto de determinación tributaria fue violatorio a los derechos del sujeto pasivo, ya que en dicha etapa administrativa se presentaron todos los documentos probatorios de la transacción y pago de la mercancía, es decir si se dio cumplimiento a lo dispuesto en el art. 17 de la Decisión No. 571 de la CAN (carga de la prueba), el problema jurídico radicó en que las observaciones de la administración aduanera eran meras suposiciones que no se soportaban en criterios técnicos o legales. Que otro problema jurídico planteado fue el hecho de que la administración aduanera no respetó el procedimiento establecido en el art. 53 de la Resolución 1684 de la SEGCAN, por lo cual obstaculizó el derecho del sujeto pasivo a presentar los descargos técnicos o legales respecto de las observaciones. Que un tercer problema jurídico era la falta de motivación del acto de determinación tributaria toda vez que solo se refirió a las observaciones y solicitó de pago de la liquidación emitida, obviando el

deber de mínima justificación de su accionar y de exponer en legal y debida forma el descarte del primer método, del segundo método y el justificativo de la aplicación del tercer método de valor, indicando la importación comparable sobre la cual basó el nuevo valor de las mercancías como base imponible. Que sí existió el pago de la liquidación aduanera originada en el acto de determinación tributaria (Duda de valor) y éste pago fue indebido, por haberse exigido fuera de la medida legal, al no haberse cumplido con el proceso básico establecido para la Duda de Valor, que el sujeto pasivo presentó el reclamo en sede administrativa, la norma llamada a regular el asunto es el art. 306 del Código Tributario, que es aplicable cuando se ha realizado el pago conforme a un erróneo acto de determinación del cual no se haya presentado reclamo. Que el Tribunal dejó de aplicar lo dispuesto en el art. 53 de la Resolución 1684 de la SEGCAN, que fue base de la fundamentación del sujeto pasivo, y que de haber prosperado su análisis de manera obvia influiría en la decisión del juzgador; toda vez que tanto de la argumentación jurídica y pruebas aportadas por las partes, se evidenció que no se siguió el procedimiento establecido en el artículo antes referido, situación que el mismo Tribunal enuncia en su fallo. Que al dejar de aplicar la norma supranacional, esto es el art. 53 de la Resolución 1684 de la SEGCAN, no se analizó el argumento de la falta de motivación del acto de determinación tributaria y la resolución de pago indebido, ya que no se justificó el descarte el primer y segundo método de valor y el fundamento de la aplicación del tercer método, en el caso concreto. Que en el proceso judicial, el Tribunal en aplicación de la norma antes citada lo que tenía que analizar eran los informes emitidos por la jefatura de aforo en los cuales se detallaba de manera cronológica las actuaciones de la administración aduanera, evidenciándose que se omitió el proceso señalado en la norma supranacional y que no se motivó el acto de determinación tributaria, dado que solo se comunica al sujeto pasivo el ajuste de valor y se emite la liquidación complementaria, sin una mínima explicación del porqué y cómo llegó a ese valor. Que en virtud de los argumentos antes esgrimidos esto es la ª errónea interpretación de los Art. 83 del Código Tributario y del Art. 306 del COGEP, produjo la falta de aplicación del Art. 306 del Código Tributario, y del Art. 53 de la Resolución 1684 de la SEGCAN, en virtud de lo cual, no procedía la ratificación de la resolución puesta a control de legalidadº. Que por lo expuesto solicita que se case la sentencia.

4.2. El SENAE, no presenta contestación alguna al recurso de casación planteado por la compañía YUMANAN CIA. LTDA.

5. Problema jurídico

Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación, incurre en: el caso 2 del art. 268 del COGEP, por falta de motivación, infringiendo el art. 76.7.l) de la Constitución; y en el caso 5, por errónea interpretación del art. 83 del Código Tributario y del art. 306.5 del COGEP.

6. Análisis del Tribunal de casación

6.1. El recurso de casación interpuesto se fundamenta en los casos 2 y 5 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos que establece: 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; (¼) 5. Cuando 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 autoº.

6.1.1. El caso 2 del art. 268 del COGEP, se configura de tres formas: Por defectos en la estructura del fallo que se dan por la falta de requisitos exigidos por la ley para la sentencia o auto; por incongruencia en la parte dispositiva del fallo, en cuanto se adoptan resoluciones contradictorias o incompatibles; y cuando no cumplan con el requisito de motivación. En el caso se alega el incumplimiento del requisito de motivación y adopción de decisiones contradictorias en la sentencia.

6.1.2. El caso 5 del art. 268 del COGEP se refiere a la violación directa de la Ley y tiene como limitante la revaloración de las pruebas, debiendo ser planteado a partir de los hechos probados en la sentencia. Para que se constituya 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.

6.1.3. Luis Armando Tolosa Villabona, en lo referente a la errónea interpretación manifiesta que: 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 (Tolosa Villabona, Luis Armando, Teoría y Técnica de la Casación, 2008, Bogotá - Colombia, Ediciones Doctrina y Ley Ltda. pág. 361); en otras palabras la errónea interpretación de normas de derecho consiste en la falta que incurre el Juez al dar erradamente a la norma jurídica aplicada un alcance mayor o menor o distinto que el descrito por el legislador.

6.2 El recurrente manifiesta 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: 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 sancionados.º

CÓDIGO TRIBUTARIO

ª Art. 83.- Actos firmes.- Son actos administrativos firmes, aquellos respecto de los cuales no se hubiere presentado reclamo alguno, dentro del plazo que la ley señala.º

CÓDIGO ORGÁNICO GENERAL DE PROCESOS

ª Art. 306.- Oportunidad para presentar la demanda. Para el ejercicio de las acciones contencioso tributarias y contencioso administrativas se observará lo siguiente: (¼) 5. En las acciones contencioso tributarias de impugnación o directas, el término para demandar será de sesenta días a partir del día siguiente al que se notificó con el acto administrativo tributario o se produjo el hecho o acto en que se funde la acción.º

6.3 Ahora bien corresponde en primer lugar analizar el caso 2 del art, 268 del COGEP, en el que se alega falta de motivación de la sentencia:

6.3.1 La motivación se entiende como: ª el conjunto de razonamientos de hecho y de derecho en los cuales el juez apoya su decisión y que constituye una garantía de justicia a la que se ha reconocido jerarquía constitucionalº (Fernando De la Rúa, El Recurso de Casación, Víctor P. de Zavala, Editor, Buenos Aires, 1968, página 363).

La Corte Constitucional, considera que, basta que exista una descripción de los hechos, una norma, y una justificación lógica de la relación entre los hechos y la norma para que la conclusión sea motivada: ª [¼] La motivación constituye un elemento básico en toda decisión judicial, cuya importancia radica en el hecho de dar a conocer a las personas los motivos por los cuales se expidió una decisión determinada. La motivación no puede limitarse a citar normas y resumir los antecedentes del caso, sino que exige justificar por medio de un análisis lógico y coherente la resolución a la que arribó, mediante la explicación de la pertinencia de la aplicación de las normas a los hechosº (párrafo 46 de la sentencia No. 274-13-EP/19 emitida el 18 de octubre de 2019, Registro Oficial, Edición Constitucional No. 22, del martes 19 de noviembre de 2019; cuyo sentido ha sido reiterado en el párrafo 32 del fallo 1357-13-EP/20, Registro Oficial, Edición Constitucional No. 34, del martes 28 de enero de 2020).

6.4.2 El Tribunal de instancia, para resolver la controversia en el considerando OCTAVO determina que conforme al objeto de la controversia fijado en la causa, se observan los elementos probatorios aportados, las alegaciones formuladas por las partes y la aplicación del control de legalidad establecido en los art. 300 y 313 del COGEP, considera en el numeral 8.1 que la Resolución impugnada No. SENAE-DDG-2021-0202-RE el 10 de mayo de 2021, notificada el 11 de mayo de 2021, atiende el reclamo de pago indebido propuesto por la compañía actora, negándolo, por lo que en sede jurisdiccional pretende el reconocimiento de su derecho a la devolución del valor de USD. 9.000,95, pagado indebidamente mediante liquidación número 40261734; pago, que cabe reseñar, no es controvertido, pues así lo ha reconocido la administración tributaria en el acto impugnado, al señalar que ª como resultado del control concurrente y proceso de duda razonable, a la mercancía ª TELA TAFFETAº (ítem 1), importada al amparo de la DAI con refrendo de aduana No. 028-2019-10-00336318; y es objetivamente verificable a fojas 53 que consta dicha liquidación aduanera en estado

ª PAGADOº.

6.4.3 Determina el Tribunal que la mercancía importada al amparo del refrendo de aduana No. 028-2019-10-00336318, fue objeto de aforo físico, y respecto del valor declarado por ª TELA TAFFETAº (ítem 1), se generó duda razonable, que concluyó con la aplicación del tercer método de valor en aduana, esto es ª Valor de Transacción de Mercancías Similaresº (artículo 3 de la Decisión 571 de la CAN).

Que la parte actora argumenta que desconoce cómo se llegó a su aplicación (tercer método), pues a su criterio, la administración aduanera no ha evidenciado el correspondiente descarte de los métodos de valor, y recalca la falta de motivación en el desconocimiento del primer método de valor en aduana, así como la falta de aplicación de normativa supranacional y nacional para el cambio de valor, lo que configura, según dice, violación a la seguridad jurídica. Que la autoridad tributaria, ha defendido la actuación administrativa en el cambio de valor de las mercancías, recalcando los presupuestos que deben configurarse para la procedencia del pago indebido.

6.4.4 Establece el Tribunal, que la resolución impugnada ha considerado como parte de su motivación los informes técnicos contenidos ª en el memorando No. SENAE-JAFG-2021-0064-M de 14 de enero del 2021 suscrito por la jefe de Procesos Aduaneros de la Dirección Distrital de Guayaquil; el memorando No. SENAE-JAFG-2021-0428-M de 8 de abril del 2021, suscrito por la jefe de Procesos Aduaneros de la Dirección Distrital de Guayaquil; el memorando SENAE-DNR-2021-0259-M, del 26 de abril de 2021, suscrito por el director nacional de Gestión de Riesgos y Técnica Aduanera; y el informe jurídico SENAE-DRTG-RECG-INF-2021-00121 de 19 de mayo de 2021, emitido por la Dirección de Reclamos y Trámites Operativosº; que informan lo acontecido en el proceso de aforo de las mercancías importadas por la actora al amparo de la DAI con refrendo No. 028-2019-10-00336318 y la pertinencia de la aplicación del tercer método de valor en aduana.

Se establece que el memorando No. SENAE-JAFG-2021-0428-M de 8 de abril del 2021, suscrito por la Jefe de Procesos Aduaneros de la Dirección Distrital de Guayaquil, se emite en atención a la prueba presentada por la compañía actora el 18 de enero de 2021; teniéndose además, que la administración atendió los pedidos probatorios en su totalidad, pues al expediente administrativo se agregaron las copias certificadas de los documentos presentados

en la importación por la actora; hechos que además, no son controvertidos; más allá de la eventual inconformidad de la actora, particularmente con el contenido del informe del Jefe de Procesos Aduaneros del SENAE.

Seguidamente el Tribunal detalla la normativa aplicable transcribiendo los arts. 140 y 124 del COPCI; 82, 83, 122, 305, 69, 81, 103 del Código Tributario.

6.4.5 En el considerando 8.4 y sus literales, se determina que en el presente caso el Tribunal se pronuncia respecto de verificar el ejercicio de la facultad resolutiva de la autoridad tributaria aduanera en relación con el reclamo de pago indebido; iniciando su análisis determinando que la compañía actora en la demanda ha hecho una fundamentación extensa en relación a hechos suscitados en el proceso de duda razonable de valor en aduana de la mercancía importada con refrendo de aduana No. 028-2019-10-00336318, señalando que en el descarte del primer método de valor en aduana ª valor de transacción de las mercancías importadasº, no se ha observado la normativa nacional y supranacional aplicable al caso; que el ajuste de valor obedece a opiniones personales emitidas por el técnico operador; desconocimiento de la prueba del valor realmente pagado por la mercancía observada; que no se le dio oportunidad para poder solventar las observaciones presentadas por el técnico operador, que luego de su análisis, cerró la duda con ajuste; infundado descarte de métodos de valor; falta de motivación del acto impugnado.

6.4.6 Ante lo señalado el Tribunal precisa, que si bien la actora ha fundamentado su acción tendiente a la devolución de valores, bajo los presupuestos enunciados, es pertinente observar que conforme lo prevé el citado art. 140 del COPCI, en el caso, ha existido un acto administrativo de ª determinación tributariaº, como lo es el aforo físico de mercancías y proceso de duda razonable, actuación que además guarda concordancia con la facultad determinadora de la administración aduanera contemplada en el art. 68 del Código Tributario; acto administrativo determinativo, que no ha sido objetado en legal y debida forma ni en sede administrativa, ni en sede judicial, y respecto del cual, la actora ha procedido a su pago efectivo, cuya devolución, pretende sea reconocida en la causa.

6.4.7 En el literal b) determina el Tribunal que, el acto de determinación tributaria (aforo físico y proceso de duda razonable), que concluyó con el cambio de valor en aduana de la mercancía importada por la compañía actora, se refuta firme y ejecutoriado, y en

consecuencia llamado a cumplirse, conforme al efecto lo prevén los arts. 82 y 83 del Código Tributario, sin que corresponda al Tribunal, revisarlo, ni ejercer un control de legalidad respecto del mismo, ni mucho menos ejercitar una facultad determinadora reservada a la Administración Tributaria, sin dejar de considerar además que su impugnación como tal, en sede judicial, deviene de extemporánea, en observancia del art. 306.5 de COGEP; determina además que la Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema, de manera reiterada se ha pronunciado en el sentido de considerar absolutamente ilegal e improcedente una acción que tenga por efecto impugnar un acto administrativo firme y ejecutoriado que forzosamente debe cumplirse o ejecutarse.

6.4.8 En el literal c) establece el Tribunal que en lo que respecta a la procedencia del pago indebido, conforme lo establece el art. 122 del Código Tributario; la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, ha expuesto en la sentencia dictada el 21 de junio de 2013 dentro del Recurso No. 312-2011, los requisitos para la procedencia de las acciones de pago indebido y en exceso, a saber que ª 1) Que el pago se haya efectivamente realizado y que haya constancia documental del mismo; 2) Que este pago resulte excesivo en relación al tributo que debía pagarse; y 3) Que los documentos que lo respaldan debieron ª validarseº es decir reunir los requisitos que la Ley y el reglamento lo considera. [¼] tratándose de pago indebido o en exceso, además deberá demostrarse que el derecho del peticionario tiene una base o fundamento legal [¼]º. Que de lo señalado se desprende, que las peticiones de pago indebido no pueden aceptarse sin que exista un análisis previo que permita evidenciar que el accionante ha justificado su derecho a la devolución en legal y debida forma, criterio que lo acoge el Tribunal.

6.4.9 En el considerando d) señala el Tribunal, que la actora sustenta el pago indebido, en la actuación ilegítima de la Administración Tributaria en ejercicio de su facultad determinadora, cuyo resultado, conforme el análisis realizado, adquirió firmeza y ejecutividad.

Siguiendo con su análisis determina el Tribunal que de la prueba practicada por la actora en la fase procesal: ª 1.- Los informes técnicos emitidos en la tramitación del reclamo administrativo de pago indebido, emitidos por la jefatura de Procesos Aduaneros y del Director Nacional de Gestión de Riesgos y Técnica Aduanera; así como en el informe jurídico, a saber: memorando No. SENAE-JAFG-2021-0064-M de 14 de enero del 2021;

memorando No. SENAE-JAFG-2021-0428-M de 8 de abril del 2021; memorando SENAE-DNR-2021-0259-M, del 26 de abril de 2021; y el informe jurídico SENAE-DRTG-RECG-INF-2021-00121 de 19 de mayo de 2021; y, 2.- Y a la defensa del informe pericial del economista Dennis Santiago García Triviñoº; la intervención del referido profesional resultó ínfima pues a la pregunta formulada por la defensa técnica de la actora en relación a que responda si en el proceso de control concurrente el SENAE aplicó lo establecido en el literal c) del numeral 1 del artículo 17 de la Decisión 1684, el perito de manera general señaló que no fue aplicado el plazo razonable que señala dicha norma; y en relación a si se motivó la asignación del tercer método de valoración, a lo que el Econ. Santiago García, señaló que ª noº; respuestas que en nada aportan a la resolución de la causa

Concluye el Tribunal señalando que de la prueba aportada por la parte actora, a quien le correspondía demostrar la procedencia del pago indebido, no se desprenden elementos de convicción que permitan establecer al Tribunal el derecho a la devolución de valores reclamados por YUMANAN CIA. LTDA., que es pertinente indicar que los informes técnicos y jurídico (practicados como prueba), dan cuenta de la actuación de la administración aduanera en el proceso determinativo de aforo físico y duda razonable y el consecuente cambio de valor en aduana; los que, hacen claras referencias a normativa nacional y supranacional aplicada al caso en concreto.

6.4.10 En el considerando e) determina el Tribunal que de lo señalado en la especie, no se evidencian cumplidos en la acción intentada por YUMANAN CIA. LTDA. pues no se ha demostrado que el pago se haya realizado por un tributo no establecido legalmente o del que haya exención por mandato legal; ni que se ha efectuado sin que haya nacido la respectiva obligación tributaria, conforme a los supuestos que configuran el respectivo hecho generador; y por otra parte, tampoco se ha demostrado que el pago se hubiere satisfecho ilegalmente o fuera de la medida legal; cuestiones que, tampoco han sido identificadas expresamente en la demanda, como sustento de las alegaciones deducidas.

En el considerando f) se establece que es de reiterar, que las ya mencionadas presunciones de legitimidad y ejecutoriedad de los actos administrativos, legalmente contempladas en el art.

82 del Código Tributario, con base en las que, la actora realizó el pago; dejan en claro que la acción intentada por la compañía, evidencia únicamente su inconformidad de los resultados tanto de la determinación realizada por la administración (firme y ejecutoriado), como de los resultados de la resolución que niega su reclamo de pago indebido. Que sin elementos de convicción que determinen la procedencia del alegado derecho de devolución del valor de USD. 9.000,95, sus pretensiones no prosperan.

6.4.11 Concluyendo el Tribunal que se evidencia que en la tramitación de reclamo administrativo de pago indebido, la administración tributaria ha garantizado el derecho de defensa de la actora y ha motivado su actuación conforme a la información de sus departamentos técnicos y jurídicos (tema técnico valor en aduana), lo que a criterio del Tribunal ayuda a formar el criterio de la autoridad tributaria respecto de un asunto técnico, como lo es la valoración aduanera, sin que al caso se advierta violación o limitación del derecho a la defensa de actora, ni en la motivación, ni en la tramitación misma del reclamo administrativo de pago indebido, tanto más, que tratándose de valoración aduanera, la carga de la prueba recaía en la importadora, conforme lo dispone el artículo 18 de la Decisión 571 de la Comunidad Andina; por lo cual, las alegaciones relacionadas con la motivación del acto impugnado y derecho a la defensa de la actora, no prosperan. En virtud de lo expuesto rechaza la demanda.

6.4.12 Por lo expuesto, esta Sala verifica que el fallo recurrido no incurre en la falta de motivación, ya que el Tribunal se ha pronunciado respecto del objeto de la controversia, fundamentando su pronunciamiento en la normativa legal que consideraron pertinente, valora la prueba actuada, establece que en la tramitación de reclamo administrativo de pago indebido, se ha garantizado el derecho de defensa de la actora y ha motivado su actuación conforme a la información de sus departamentos técnicos y jurídicos, determinando que la parte actora no ha demostrado lo establecido en el art. 122 del Código Tributario, esto es, que el pago se hubiere satisfecho ilegalmente o fuera de la medida legal; resaltando que la carga de la prueba recaía en la importadora, conforme lo dispone el art. 18 de la Decisión 571 de la Comunidad Andina. En el fallo recurrido, existe subsunción de hechos al derecho y lo que se puede evidenciar con el recurso de casación presentado, es inconformidad, pues pretende corregir el razonamiento de los juzgadores, a través del yerro de falta de motivación, lo cual

esta Sala ha sido reiterativa en señalar que no es posible, pues para aquello existen otros yerros en el art. 268 del COGEP y, por otro lado, la Corte Constitucional se ha pronunciado puntualmente señalando que la motivación no alcanza para afrontar la incorrección del fallo (sentencia 1158-17-EP/21). Por lo tanto no se configura la falta de motivación alegada al amparo del caso 2 del art. 268 del COGEP denunciado por el casacionista; consecuentemente no se ha violentado el art. 76, 7.l), de la Constitución de la República del Ecuador.

6.5 Ahora bien, respecto al caso 5 del art. 268 del COGEP, que el casacionista argumenta que la sentencia de instancia incurre en el vicio de errónea interpretación del art. 83 del Código Tributario y del art. 306.5 del COGEP:

6.5.1 Para el análisis del caso 5 del art. 268 del COGEP, se debe partir de los hechos probados y de los hechos no controvertidos en instancia: i) Que el valor de USD$ 9.000,95, pagado mediante Liquidación número 40261734, no es controvertido, y, es objetivamente verificable a fojas 53 que consta dicha liquidación aduanera en estado ªPAGADOº. ii) Que de la prueba aportada por la parte actora, a quién le correspondía demostrar la procedencia del pago indebido, no se desprenden elementos de convicción que permitan establecer el aludido derecho a la devolución de valores reclamados, pues los informes técnicos y jurídico dan cuenta de la actuación de la administración aduanera en el proceso determinativo de aforo físico y duda razonable y el consecuente cambio de valor en aduana. iii) Que los supuestos del art. 122 del Código Tributario no se evidencian cumplidos , pues no se ha demostrado que el pago se haya realizado por un tributo no establecido legalmente o del que haya exención por mandato legal; ni que se ha efectuado sin que haya nacido la respectiva obligación tributaria y, por otro parte, tampoco se ha demostrado que el pago se hubiere satisfecho ilegalmente o fuera de la medida legal, cuestiones que, tampoco han sido identificadas expresamente en la demanda.

6.5.2 Ahora bien, es pertinente iniciar señalando que cuando se fundamenta el vicio de errónea interpretación, al amparo del caso 5 del art. 268 del COGEP; se ha establecido por parte de esta Sala Especializada, que, para la fundamentación de este cargo se requiere que se determine lo siguiente: i) Demostrar el error de interpretación del juez respecto a la norma aplicada; ii) Explicar cuál es el sentido o alcance correcto de la norma; iii) Demostrar la

incidencia o trascendencia del vicio en la decisión del juzgador.

6.5.3 En la especie, el recurrente equivoca la argumentación del vicio de errónea interpretación, pues en lugar de sostener que a dicha norma se le ha dado un mayor o menor alcance, señala: ª El tribunal hace una errónea interpretación de lo dispuesto en el Art. 83 del Código Tributario y no ejerce su control de legalidad respecto de los argumentos planteados por la hoy casacionista; toda vez que, afirma con base al antes referido artículo el accionante debió presentar reclamo de impugnación del acto de determinación tributaria y al no habérselo realizado este acto de determinación cobro firmeza; por lo tanto, llamado a cumplirse; la norma invocada por el tribunal claramente dispone que cobrarán firmeza los actos de determinación sobre los cuales no se haya presentado reclamo alguno dentro del plazo que la ley señala, en el caso de nos ocupa el casacionista pagó los valores establecidos en la determinación tributaria dentro del proceso de ª Duda de Valorº, y presentó el reclamo de pago indebido dentro del plazo legal para que la misma administración aduanera corrija su accionar; en virtud de lo cual dicho acto de determinación tributaria no se encuentra firme y la resolución expedida dentro del reclamo de pago indebido no se ejecutorio al haberse presentado la acción contencioso tributaria, por lo tanto el tribunal estaba llamado a realizar el control de legalidad del cual reusó su ejercicio. Esta errada interpretación ocasiona que el tribunal no analice en debida forma los argumentos planteados, ya que a su entender la acción contenciosa fue extemporánea razonamiento que se replica a lo largo del fallo, y sobre el cual fundamenta su argumentación principal para negar la acción planteada por el recurrente en contra de la administración aduanera. (¼)º.

De lo expuesto se determina que el argumento planteado no está dirigido a justificar la errónea interpretación alegada, sino que, se acusa a dicha norma para afirmar que el Tribunal no se pronunció respecto de alguna pretensión, teniendo como puntal dicha norma, por lo que parecería que estuviere argumentando el caso 3 del art. 268 del COGEP y no la errónea interpretación alegada. En todo caso, se observa del fallo recurrido que, los juzgadores entendieron el contenido del art. 83 del Código Tributario en su único alcance, ahora, si ese contenido correctamente entendido, al ser aplicado junto con otra norma, llevó a los juzgadores a tomar una decisión adecuada, no le corresponde analizar a esta Sala, pues no se ha sustentado aquello. En definitiva si bien se cuestiona en la forma la errónea interpretación del art. 83 ibídem, en el fondo realmente no se cuestiona su alcance, más allá de haber sido

correctamente entendido por el Tribunal A quo, por lo que no prospera el cargo.-

6.5.4 En lo referente al vicio de errónea interpretación del art. 306.5 del COGEP; hay que señalar que dicho artículo, es una disposición procedimental, más no una norma sustantiva, como para haberse interpuesto un cargo contra ella, bajo el caso 5, lo que sería suficiente para desechar el vicio. Asimismo, se evidencia que el Tribunal A quo no aplicó esta norma para llegar a una decisión, sino para sustentar de manera aislada en su fallo, una idea, por lo que bien o mal entendida, no es trascendente y por tanto, no influye en la decisión de la causa, pues se verifica que los juzgadores se decantaron por rechazar la demanda, por no haberse demostrado que el pago sea indebido y no porque la demanda fue extemporánea.

6.5.5 En este punto cabe señalar que el recurrente ha construido el vicio de errónea interpretación de las normas ya analizadas, señalando lo siguiente: ª...como consecuencia de esos yerros, se inaplicó el art. 306 del Código Tributario, así como el art. 53 de la REsolución 1684 de la Comunidad Andinaº, por lo que cabe realizar la siguiente precisión:

La errónea interpretación es un vicio que genera efectos por sí mismo, sin necesidad de que exista una norma indebidamente aplicada o que debía ser aplicada y no se lo hizo; pues es el alcance dado al contenido de la norma acusada de ª errónea interpretaciónº lo que incide en la decisión de la causa y no su concordancia con otras normas; denotando la forma utilizada en el recurso de casación, error del casacionista. Pero además, si por un instante consideramos que sí se podría plantear así el vicio (ejemplificativamente), entonces éste tampoco hubiere procedido, pues al ser planteado como consecuencia del cargo inicial, al no haber prosperado éste, tampoco correspondería el análisis de aquellas normas reprochadas en consecuencia. Por lo tanto, al ser errónea la forma en la que se ha propuesto la falta de aplicación del art. 306 del Código Tributario, así como del art. 53 de la Resolución 1684 de la Comunidad Andina; no se realiza análisis alguno, por los motivos expuestos que corresponden a una técnica casacional. Asimismo, no se evidencia que al plantear estos últimos yerros como consecuencia del principal, se haya establecido su contracara, esto es, frente a la falta de aplicación de una norma, debe establecerse por ejemplo la norma que se aplicó indebidamente en su lugar; existiendo otro error que no puede ser subsanado.

6.5.6 Cabe resaltar que el resultado del análisis casacional realizado, no significa que nos encontremos de acuerdo con la decisión de instancia, sino que responde al contraste entre el

yerro y vicios alegados con el fallo recurrido, respetando los hechos probados y el recurso de casación como tal.

7. Decisión

7.1. Este Tribunal de 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 la sentencia de 28 de abril de 2023 a las 12h33, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha; dentro del juicio No. 17510-2021-00376.

7.3. En virtud de que la parte recurrente no ha rendido la caución dispuesta en el art. 271 del COGEP; no existe caución sobre la que debamos pronunciarnos.

7.4. Actúe la doctora Ligia Marisol Mediavilla como Secretaria Encargada de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, en virtud de la acción de personal No. Nro. 838-UATH-2022-OQ, de fecha 28 de julio del 2022.

7.5. Sin costas.

7.6 Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen

Resolución de fácil comprensión

El análisis en casación encuentra que no se configuran los casos 2 y 5 del art. 268 del COGEP, pues el fallo está motivado y, bajo los hechos probados los cargos alegados en la forma como han sido propuestos, resultan intrascendentes, más allá de los errores en la técnica casacional analizados.

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL (PONENTE)

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL

GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO
JUEZ NACIONAL (E) (E)

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

FUNCIÓN JUDICIAL

247171004-DFE

Juicio No. 09501-2020-00237 RESOLUCION 641-2024

JUEZ PONENTE: MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA, JUEZA NACIONAL (PONENTE)

AUTOR/A: MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, miércoles 20 de noviembre del 2024, las 13h52. VISTOS: El Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformado por los jueces nacionales: doctora Rosana Morales Ordóñez (ponente), doctor Gustavo Durango Vela (E) y doctor Diego Patricio Gordillo Cevallos (E), dictan la siguiente sentencia dentro de la causa No. 09501-2020-00237.

1. Antecedentes procesales

1.1. En el caso puesto en nuestro conocimiento, la compañía HOLCIM ECUADOR S.A., presentó demanda en contra de la Resolución No. 109012020RREC105621, notificada el 5 de marzo del 2020, suscrita por la Directora Zonal 8 del SRI, que atendió el reclamo administrativo contra el Acta de Determinación No. 09201924901196642, emitida por concepto de Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2015, en cuyo proceso se levantaron glosas con afectación a la conciliación tributaria y al Estado de Resultados.

El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, acordó el siguiente objeto de la controversia: ª(1) ESTABLECER si el contribuyente desvanece las glosas que impugna y que fueron determinadas por la administración tributaría, correspondientes al ejercicio económico 2015. (2) VERIFICAR la CORRECTA imputación de los abonos realizados producto del reconocimiento de varias glosas en sede administrativa.º

1.2. En la sentencia recurrida se resolvió declarar parcialmente con lugar la demanda presentada por la compañía HOLCIM ECUADOR S.A., en contra de la señora Directora Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas SRI, en base a las consideraciones expuestas en la sentencia, y en consecuencia se dispone a la administración tributaria que proceda a realizar la reliquidación de los valores a pagar, en virtudde lo resuelto sobre: las glosas ratificadas, los valores dados de baja y sobre el pago de las glosas aceptadas por la compañía actora durante

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

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

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

la etapa administrativa.

1.3 El Servicio de Rentas Internas, interpone recurso de casación contra la sentencia de 21 de junio de 2021 a las 10h28, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas; dentro del juicio No. 09501-2020-00237, argumentando los casos 2, 4 y 5 del art. 268 del ª COGEPº.

1.4. Mediante auto de 31 de enero del 2024, las 10h51, se ADMITIÓ PARCIALMENTE el recurso de casación interpuesto por el Servicio de Rentas Internas, por: -Glosa Otros gastos / Operaciones de Regalías, servicios técnicos, administrativos de consultoría y similares / relacionadas/ del exterior- Costo y Gastos Casillero 7226-7227; por el caso 4 del artículo 268 del COGEP, por el vicio de falta de aplicación de los preceptos de valoración probatoria contenidos en los arts. 161 y 164 del COGEP que dio lugar a la no aplicación del art. 10.14 de la LRTI. -Glosas casillero 7040 y 7041 Gastos por beneficios empleados / sueldos, salarios y demás remuneraciones que constituyen materia gravada del IESS costo y gastos; -Provisión de vacaciones por el caso 2; por falta de cumplimiento de requisitos de motivación; Bonificaciones complementarias por el caso 5; por errónea interpretación del art. 11 de la Ley de Seguridad Social y falta de aplicación del art. 10.9 LRTI; -Glosas casillero 7067 Gastos por depreciación del costo histórico de propiedades, planta y equipo/ no acelerada+costo: Glosa Tipo A, C, D, I, G, H, M por el caso 2, por falta de cumplimiento en el requisito de motivación; Glosa tipo F, J por el caso 5, por aplicación indebida del art. 28.8 letra a) RLRTI; -Glosa casillero 809 participación a trabajadores atribuible a ingresos exentos; por el caso 5; por errónea interpretación del art. 46.5 del RLRTI; -Glosa casillero 810 deducciones adicionales por el caso 2; por incumplimiento del requisito de motivación. Imputación de pago por el caso 2, por incumplimiento del requisito de motivación.

2. Competencia

Este Tribunal Especializado es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación, en virtud de la Resolución No. 003-2021 de 26 de enero de 2021, mediante la que, 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, ratificado la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; con Resolución No.

008-2021, 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 de 2021, e integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua; mediante Oficio No. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero del 2021, el Presidente de la Corte Nacional de Justicia, llama a integrar la Sala al doctor Gustavo Durango Vela, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo. Actúa el doctor Diego Patricio Gordillo Cevallos, en virtud del acta de sorteo de 1 de julio del 2024, en reemplazo del doctor José Suing Nagua, quien actualmente es el Presidente (E) de la Corte Nacional de Justicia.

2.1. Acta de sorteo y normas que determinan la competencia.- Sorteo de la causa número 09501-2020-00237, efectuado por la Presidencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, el 17 de abril de 2024, mediante el que se radicó la competencia en este Tribunal de Casación.

Esta Sala es competente para conocer este proceso, en atención a lo previsto en los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República Ecuador, 185 -segunda parte, número 1- del Código Orgánico de la Función Judicial (COFJ), y artículo 269 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP).

3. Validez procesal

En la tramitación del presente recurso extraordinario de casación, se han observado las solemnidades inherentes a esta clase de recursos, por lo que no existe nulidad alguna que declarar, como lo han corroborado las partes procesales en la audiencia llevada a cabo el día 8 de noviembre de 2024.

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1. El casacionista en la fundamentación del recurso señala que la sentencia de instancia incurre en los casos 2, 4 y 5 del art. 268 del COGEP, y singulariza contra que glosas los presenta. i) Glosa Otros gastos / Operaciones de Regalías, servicios técnicos, administrativos de consultoría y similares / relacionadas/ del exterior- Costo y Gastos Casillero 7226-7227:

que la sentencia de instancia en el considerando 7.5 establece que las pruebas documentales aportadas por la parte actora en medio magnético que obra a fojas 1.324 del expediente judicial, son las mismas presentadas dentro de la etapa administrativa, así la Carta emitida por Holcim Group Services Ltd. de septiembre 24 de 2019, cuyo texto indica: ª Holcim Group Services Ltd. confirma que desde septiembre 18 del 2015, el Grupo LafargeHolcim tiene un acuerdo especial con SAP (Schweiz) AG para el Usuario Empresa LH (UE). El monto del Usuario de la Empresa LH fue acordado en relación al número de empleados durante el tiempo de firmarse el contrato¼ Previo al acuerdo especial con LafargeHolcim, el cual fue requerido debido a la fusión de las compañías Lafarge y Holcim en 2015, existía en vigencia un acuerdo global firmado en el 2009 entre la Compañía Limitada de Servicios del Grupo Holcim y SAP (Schweiz) AG."; en tal virtud los juzgadores señalan que, la certificación extendida a la compañía actora confirma la existencia de un acuerdo que data con anterioridad a septiembre de 2015 (que fue el periodo aceptado por el SRI). Que el Tribunal A quo no aplicó las reglas de la sana crítica en la valoración de la prueba, pues le ha dado mérito probatorio a una certificación que afirma la existencia de un acuerdo global firmado en el año 2009 entre la Compañía Limitada de Servicios del Grupo Holcim y SAP (Schweiz) AG.5, pretendiendo con ello suplir la falta de documentación que respalde el hecho a ser verificado. Que aquello lo lleva a realizar suposiciones o conjeturas qué riñen con la lógica puesto que el actor debía presentar dicho Acuerdo Global que existe desde el 2009, y no una simple certificación en cuanto a una mera afirmación de la existencia del mismo. Que el certificado no es el medio idóneo para desentrañar la continencia de la causa, debido a que el objeto de las glosas radica en la falta de prueba documental. Sobre la falta de aplicación del art. 161 del COGEP, señala que dicho artículo determina que la conducencia de la prueba consiste en la aptitud del contenido intrínseco y particular para demostrar los hechos que se alegan en cada caso. Que el Tribunal le ha otorgado un valor probatorio extensivo, a una certificación emitida por la misma empresa HOLCIM, documento que por sí solo no conlleva a verificar los hechos alegados, siendo una prueba insuficiente e inconducente, ya que la certificación de un documento no se convierte en un medio probatorio del contenido del otro documento. Que el análisis del Tribunal no ha respetado los preceptos de valoración de la prueba, siendo contradictorias con la lógica y evidenciándose la falta de aplicación de las reglas de la sana crítica. Que como producto de los vicios denunciados la sentencia incurre en falta de aplicación del art. 10 numeral 14 de la Ley de Régimen Tributario Interno; Que el

Tribunal reconoce los efectos derivados de la aceptación de la existencia del gasto, esto es, la baja de la diferencia en la Participación a Trabajadores por el valor de USD 14.184,73, rubro directamente relacionado con la glosa analizada. Que el art.10.14 referido, establece que 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. Que se aplicarán como deducciones, entre otros, los gastos devengados y pendientes de pago al cierre del ejercicio, exclusivamente identificados con el giro normal del negocio y que estén debidamente respaldados en contratos, facturas o comprobantes de ventas y por disposiciones legales de aplicación obligatoria. Que el Tribunal, en la motivación de su decisión, no realiza valoración alguna de los contratos, facturas o comprobantes de ventas, es decir no aplica el numeral 14 del art. 10 de la LRTI; su decisión se basa en una certificación de la misma empresa HOLCIM, pero ni siquiera analiza la veracidad de su contenido y lo da por cierto. Que la aplicación del art. 10 de la LRTI, no está sujeta únicamente a la regla general, sino que, en particular, se debe acreditar cuestiones objetivas como la realidad materialidad (prueba de la adquisición del bien o servicio), realidad documental (prueba del contrato, factura, asientos contables) y realidad económica (medio de pago). Que al no haber prueba en este sentido, debió aplicar el invocado art. 10, por lo que se demuestra el vicio de violación indirecta de norma sustantiva. Glosas casillero 7040 y 7041 Gastos por beneficios empleados / sueldos, salarios y demás remuneraciones que constituyen materia gravada del IESS costo y gastos: Provisión de vacaciones por USD 970.959,96: Que se incurre en el caso 2 del art. 268 del COGEP, falta de motivación. Que se detalla el considerando 7.6.1. Que la sentencia al resolver la glosa no cumple con la motivación respectiva, ya que no existe una pertinencia de los hechos con el derecho ni siquiera se especifica la normativa jurídica aplicable para dejar sin efecto la glosa, solo una simple mención sin justificar razonablemente el porqué de aceptar dicha glosa. Que el Tribunal no hace ningún tipo de análisis para concluir que los hechos en la presente causa se adecúan o se encasillan en los presupuestos de derecho, la simple mención del art. 28 literal k) del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, no puede ser entendido como motivación para establecer que se desvirtúan las glosas determinadas por la Administración Tributaria, de la simple lectura de la sentencia se observa que no se realiza ningún análisis en cuanto a los hechos en relación a la normativa jurídica es decir no hay un cotejamiento de los hechos con el derecho que sustente la decisión a la que arriba el juzgador.

Que la Sala únicamente hace una recopilación de las pruebas aportadas por la parte actora sin ni siquiera analizar si estos documentos eran válidos para señalar su aseveraciónpor el simple argumento de señalar que se incumplió con lo señalado en el artículo 28 literal k) del Reglamento. Que al aceptar el contenido de un informe pericial, no determina la pertinencia de aquello con el caso sub judice. Que no puede concluir que ª las afirmaciones de la Administración Tributaria contenidas en el acto, quedan en tela de juicio al igual que las del sujeto pasivo y por lo tanto deben forzosamente ser probadas ante el juezº; sin que anteceda una argumentación lógica y jurídica que permita a las partes y, principalmente a la Administración Tributaria, entender inteligiblemente las razones que condujeron a una resolución. Por lo que existe una falta de motivación en la sentencia. Bonificaciones Voluntarias.- Que la sentencia incurre en errónea interpretación del art. 11 de la Ley de Seguridad Social; Que el vicio denunciado consta en el considerando 7.6.2 de la sentencia recurrida. Que del texto de la sentencia es claro que el Tribunal interpretó el art. 11 de la Ley de Seguridad Social bajo el método de interpretación extensiva, esto es, ampliando el sentido de la norma en lo que le era favorable al actor; es decir, la regla 5ta del art. 18 del Código Civil, en sentido inverso; lo cual no le está permitido. Que el Tribunal interpreta el art. 11 de la Ley de Seguridad Social, el término regular se contrapone a cuando las bonificaciones tengan condiciones para su pago a los trabajadores, tal como sería el caso de que existan utilidades o por los niveles de desempeño alcanzados. Que el Tribunal en la sentencia recurrida entiende que el carácter de regular establecido en el art. 11 de la Ley de Seguridad Social, no debe depender del cumplimiento de condiciones como sería una valoración en el desempeño (compensación variable) o que existan resultados en la compañía, indicando que la regularidad es lo que pueda preverse, ergo si no es previsible no tiene el carácter de regular. Que el término regular debe ser entendido como periódico es decir que se verifique cada cierto tiempo, ese tiempo puede ser variable, la norma no regula la periodicidad del mismo sin que tenga incidencia el hecho de que existe variación en el número de personas favorecidas o que sea previsible. Que el método de interpretación que debió utilizar el órgano jurisdiccional, sin perjuicio del correcto uso que debe dársele a las reglas de interpretación contempladas en el art. 18 del Código Civil, lo cual no hizo el Tribunal quo al interpretar el art. 11 de la Ley de Seguridad Social, a ello era pertinente utilizar la cuarta regla del artículo 18 del Código Civil. Que se detalla la Resolución No. 479-2015 emitida en el recurso de casación No. 201-2014 por la Sala Tributaria de la Corte Nacional de Justicia. Que en el

evento de que el Tribunal haya advertido que no todo valor que constituya materia gravada o no al IESS constituye per se un gasto deducible, habría podido interpretar correctamente el artículo 11 de la Ley de Seguridad social, permitiéndole entender de mejor manera el sentido de la norma, para llegar a la conclusión de que ese valor de bonificación sea o no considerado materia gravada no puede constituirse en un gasto deducible. Que se incurre en falta de aplicación del art. 10.9 de la Ley de Régimen Tributario Interno. Que el Tribunal no aplica el artículo señalado cuando dice ª Al no reunir el ingreso en discusión el carácter de normal en la industria o servicio es pertinente su deducibilidad y en rechazo por parte de la Administración Tributaria resulta improcedenteº. Que la conclusión del Tribunal es falsa porque el art. 10 número 9 LRTI, taxativamente dispone que son deducibles las remuneraciones en general únicamente sobre el monto que se haya cumplido con las obligaciones legales para con el seguro social obligatorio y el art. 11 de la Ley de Seguridad Social dispone que para efectos del cálculo de las aportaciones al seguro general obligatorio se entenderá como materia gravada todo ingreso regular, en tal virtud el Tribunal, en su análisis de los montos en mención debía aplicar las normas antes detalladas y fundamentadamente debía desvirtuarlas para determinar que dichos rubros sean o no sean materia gravada, lo cual en la especie no ocurre, ya que únicamente dispone que los mismo no son regulares, sin establecer razón alguna para tal afirmación. Que en otras palabras la Sala juzgadora no menciona peor aún aplicó los artículos antes detallados, en la sentencia al pronunciarse sobre la bonificación de desempeño. Glosas casillero 7067 Gastos por depreciación del costo histórico de propiedades, planta y equipo/ no acelerada+costo: Glosa Tipo A, C, D, I, G, H: Que incurre en el caso 2 del art. 268 del COGEP en el requisito de falta de motivación. Que en la sentencia en el apartado "7.6) ...1, 2, 3, 4, 7, 9", no se encuentra el cumplimiento de motivación. Que no existe una pertinencia de los hechos con el derecho, y esto ocurre porque no se especifica la normativa aplicable para dejar sin efecto la las subglosas. Que la sentencia recurrida contiene conjeturas y valoración subjetiva de los hechos, sin contrastarlos y armonizarlos al derecho. Que respecto de la glosa tipo A se basa en simples menciones, sin pronunciar los documentos que respaldan las afirmaciones. Que el Tribunal A quo manifiesta que los costos atribuibles cuentan con la documentación de respaldo según el tipo de costo de que se trate; que los costos atribuibles se relacionan a la obra del proyecto de construcción, que se han asignado a prorrata a cada uno de los activos fijos que componen el proyecto de inversión, con lo que es posible establecer que los costos al ser distribuidos en función del porcentaje que representa

cada uno en relación con la obra en proceso en total, son plenamente identificables con cada activo. Que sin embargo, si se revisa la realidad de los documentos aportados por la compañía y que el Tribunal al momento de resolver de efectuar el cálculo de la depreciación de propiedades, planta y equipo, basándose en el código del activo, el valor de adquisición del activo, la fecha de adquisición, la fecha de activación, la depreciación acumulada al 2014 y al 2015, hubiera entendido que los valores glosados fueron correctamente determinados y que el Tribunal ni siquiera menciona una sola norma aplicable a su decisión. Que de igual forma, en cuanto a la glosa tipo A, C, D, I, J, G, H por exceso o disminución en el cálculo del gasto a depreciar, el Tribunal no consideró, que la depreciación de los actos se calcula a partir de la fecha de adquisición de los bienes, y no mediante cálculos globales, como pretendía el actor a su antojo. Que el Tribunal no soportó su argumentación en las normas pertinentes al caso, que parten del vínculo jurídico que nace a raíz de la declaración del contribuyente, misma que debe estar soportada en la contabilidad, al tenor del artículo 101 de la Ley de Régimen Tributario Interno, en concordancia con el art. 10.7 ibídem. Que en el caso correspondía uno de los principios de contabilidad generalmente aceptados, esto es el principio del devengo que es una norma contable que establece que las transacciones o hechos económicos se registrarán en el momento en que ocurren, con independencia de la fecha de su pago o cobro; es decir, éstos gastos o costos originados por las diversas adquisiciones de activos fijos registradas durante el periodo fiscal 2013 debieron ser registrados en dicho periodo fiscal el momento de su compra (fecha de adquisición) para calcular el respectivo gasto por depreciación. Que en las glosas tipo A, G y H ni siquiera se menciona norma jurídica que sustente sus argumentos simplemente se ratifica en lo actuado por la perito de la parte actora. Que el Tribunal no hace ningún tipo de análisis para concluir que los hechos probados en la presente causa se adecúan o se encasillan en los presupuestos de derecho, la simple mención del 28 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, no puede ser entendido como motivación para establecer que se desvirtúan las glosas determinadas por la Administración Tributaria, y que de la simple lectura de la sentencia se observa que no se realiza ningún análisis en cuanto a los hechos probados en relación a la normativa jurídica es decir no hay un cotejamiento de los hechos con el derecho que sustente la decisión a la que arriba el juzgador, tal circunstancia le merece la calificación de inmotivada. Que en relación a la Glosa TIPO J, es errado e inmotivado lo que resuelve el Tribunal, que establece una norma que no aplica en este sentido puesto que el art. 21 Gastos de viaje, hospedaje y alimentación no señala una

norma referente a depreciación de activos fijos, planta o equipo, errores que un Tribunal de instancia no puede cometer al no cumplir el antecedente y su fundamento con lo expuesto en normativa aplicable. Que tampoco menciona el requisito básico para que esta depreciación acelerada exista debe existir una solicitud a la Directora para dar de baja y aplicar los porcentajes aplicados por la compañía. Que tampoco es comprensible el argumento presentado por el Tribunal al señalar que es considerado una pérdida que el contribuyente si depreció, lo cual es una afirmación completamente errada al no poderse considerar una pérdida por baja de un bien a una depreciación acelerada de los bienes que son el desgate de los bienes a través del tiempo, por ello se depreciará según su vida útil, la naturaleza del bien o su técnica contable por lo que el tribunal confunde criterios aplicables definiciones sencillas de fácil aplicación. Que la Sala únicamente hace una recopilación de las pruebas aportadas por la parte actora sin ni siquiera analizar si estos documentos eran válidos para señalar su argumento por el simple y vago argumento de señalar que se incumplió con lo señalado en el 28 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, una sentencia simplista y sin fundamento sin atar los hechos, argumentos con las normas jurídicas, siendo imposible afirmar que se está frente a una motivada. Glosa Tipo F, J. Que incurre en el caso 5 del art. 268 del COGEP, por el vicio de aplicación del art. 28.8 letra a) del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno. Que se detalla los considerandos 7.7.5 y 7.7.9. Que el Tribunal, en las glosas analizadas, ha aplicado el literal a) del numeral 8 del art. 28 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Internó. Que es pertinente referir los hechos verificados por el Tribunal en cuanto menciona que la compañía realizó la depreciación de activos al 100%, no obstante de haberse verificado ello, el Tribunal aun cuando reconoce que se trata de una depreciación de activos al 100% aplica el numeral 8 del art. 28 literal a), del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, que trata sobre pérdidas y no tiene nada que ver con depreciación. Que habiendo quedado establecido por parte del Tribunal que el contribuyente registró en su contabilidad la depreciación del 100% de activos debía aplicar lo establecido en el literal c) del numeral 6 del artículo 28 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno en cuanto dispone que para realizar depreciación acelerada sobre activos, los contribuyentes deben solicitar la respectiva autorización al Director Zonal del SRI. Que el art. 35 numeral 2 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, ordena que las depreciaciones que excedan de los límites permitidos por la Ley, reglamento o los autorizados

por el SRI no pueden deducirse de los ingresos brutos, no podía darle dicho efecto, pues no contaban con la autorización de la Directora Zonal del Servicio de Rentas Internas para realizar una depreciación al 100% de los activos. Que la aplicación indebida del art. 28 numeral 8 literal a), del Reglamento para la aplicación de la LRTI, tiene incidencia en lo resuelto por el Tribunal pues en base a esta disposición jurídica el Tribunal indica que la depreciación realizada al porcentaje del 100% de los activos del contribuyente, es deducible; si el Tribunal hubiera estado a lo establecido en el art. 28, numeral 6, literal c) y art 35 numeral 2, del Reglamento para la aplicación de la LRTI, hubiera advertido que la depreciación realizada por el contribuyente al porcentaje del 100% no podía ser deducible. Glosa casillero 809 participación a trabajadores atribuible a ingresos exentos; Que la sentencia incurre en el caso 5; por errónea interpretación del art. 46.5 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno. Que se detalla el considerando 7.8 de la sentencia. Que el Tribunal acierta con la norma jurídica que sirve para dilucidar el tema cuestionado. Que sin embargo le otorga una interpretación que no se compadece con el tenor literal de la norma jurídica aplicada. Que el referido artículo norma los ajustes/operaciones (suma y resta) que deben realizarse a la utilidad o pérdida líquida del ejercicio, constando entre ellas la de sumar el porcentaje de participación laboral en las utilidades de las empresas atribuibles a ingresos exentos, aclarando la norma ª esto es, el 15% de tales ingresosº, refiriéndose a los ingresos exentos. Que no obstante de ser sumamente clara la disposición jurídica, el Tribunal entra a realizar una serie de argumentos en cuanto que a la participación se debe disminuir los gastos/costos atribuibles a los ingresos exentos, dando de este modo una interpretación extensiva que no se compadece al tenor literal de la norma jurídica , contraviniendo lo deseado por el legislador. Que en ninguna parte de dicho numeral se menciona la disminución de costos/gastos a los ingresos exentos, sino que el legislador refuerza la tesis que a la utilidad líquida o pérdida del ejercicio se debe sumar el 15% de participación laboral de utilidades atribuibles a ingresos exentos cuando señala ª esto es, el 15% de tales ingresos", por lo que no existe cabida a duda alguna de lo ordenado por la Ley en cuanto a que el cálculo del referido 15% debe realizarse respecto de los ª ingresos exentos". Que no obstante de ser clara la norma el Tribunal entra a buscar el sentido de la norma y sostiene que ª si la participación a trabajadores fue concebida como una deducción que pretende moderar la utilidad o pérdida liquida del ejercicio, a través de ajustes como los denomina la disposición reglamentaría, es necesario que para su cálculo se consideren todos

los rubros que por esencia sean procedentes disminuir. Tomando en cuenta que la utilidad líquida sobre la cual se calcula la participación a trabajadores se obtiene al deducir de los ingresos, los gastos que correspondan, es aplicable el mismo criterio para el caso de la participación a trabajadores atribuible a ingresos exentosº. Que esta última afirmación no solo muestra un alarmante desconocimiento de la afectación que realizó el Tribunal al momento de resolver y evidenciar que el efectuar el cálculo de la participación trabajadores atribuible a ingresos exentos, restando del valor consignado en el casillero 805 "Otras rentas exentas", el valor del casillero No. 808 "Gastos incurridos para generar ingresos exentos" y luego aplicando el 15% sobre el resultado; interpretado erradamente el numeral 5 del art. 46 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno. Que el Tribunal confunde los términos tributarios de ªutilidad líquidaº e ªingresosº siendo estos completamente distintos, pues el Tribunal consideró que para el cálculo de la participación de trabajadores respecto a ingresos exentos debe disminuirse los gastos para generar dichos ingresos exentos, aun cuando en la técnica tributaria ingresos y costos son conceptos totalmente diferentes y siendo que la disposición es sumamente clara al indicar que el cálculo del 15% de participación laboral por ingresos exentos que debe sumarse a la utilidad líquida o pérdida del ejercido es el 15% de tales ingresos exentos. Que el Tribunal para interpretar el artículo en análisis, debía aplicar la primera regla del art. 18 del Código Civil. Que el vicio denunciado dio lugar a que el Tribunal desechara la glosa impuesta al casillero 809 "Participación a Trabajadores atribuibles a ingresos exentos" teniendo incidencia en lo dispuesto en sentencia. Que si el Tribunal hubiera interpretado la norma jurídica al tenor literal, por ser esta clara en cuanto a su disposición, hubiera advertido que para el "ajuste" ordenado, no procedía la disminución de los ªGastos incurridos para generar ingresos exentosº, establecidos en el casillero 805 de la declaración de Impuesto a la Renta. Glosa casillero 810 deducciones adicionales. Que incurre en el caso 2 por incumplimiento del requisito de motivación. Que el vicio se evidencia en el considerando 7.9 de la sentencia. Que el Tribunal no hace ningún tipo de análisis para concluir que los hechos probados en la presente causa se encasillan en alguna norma de derecho, por lo que se ha omitido el requisito de motivación. Que el Tribunal procede a dejar sin efecto la glosa en mención sin ni siquiera realizar el más leve ejercicio de análisis de sustentar su decisión, no se verifica la mención de norma de derecho, muchos menos su contraste con los hechos verificados por el Tribunal en la sentencia, es decir no hay un cotejamiento de los hechos con el derecho que sustente la

decisión a la que arriba el juzgador. Que el Tribunal menciona que existen hechos probados por la parte actora en pruebas documentales y el informe pericial, pero no subsume los hechos a las normas de derecho. Que el requisito de motivación no es una mera exigencia del legislador, sino que es una garantía de la seguridad jurídica a efectos de que las decisiones que se adopten en una contienda judicial, se encuentren plenamente justificadas en la Ley, de tal modo que no se incurra en arbitrariedades. Que el Tribunal no hace análisis alguno que le permita a las partes entender cuál es la justificación amparada en derecho para inclinarse a lo demandado por la parte actora. Sobre la imputación de pago, que incurre en el caso 2, por incumplimiento del requisito de motivación: se detalla el considerando 7.11) de la sentencia. Afirma que en el fallo no existe una pertinencia de los hechos con el derecho, y esto ocurre porque el Tribunal señala que efectúa la revisión de los actos impugnados y observa que los valores ratificados no concuerdan con los aceptados lo cual es completamente incorrecto. Que el Tribunal debió observar en su control de legalidad que en la redacción y motivación de los actos administrativos constaba que se reconocieron los 20 días posteriores a la lectura del acta borrador de determinación. Que el contribuyente realizó la aceptación parcial de glosas y que adicionalmente realizó pagos. Que dichos valores se encuentran reconocidos en el Cuadro No. 20 que se denomina Identificación de glosas aceptadas y no aceptadas por el contribuyente. Que el Tribunal hace un análisis errado al momento de confundir Liquidación con la conciliación; conciliación tributaria como el procedimiento mediante el cual el propio contribuyente establece la base imponible sobre la que se aplicará la tarifa del impuesto a la renta, una vez que se realizan todos los ajustes establecidos en la normativa tributaria vigente y la Liquidación es la verificación de los casilleros de una declaración que podría ser cuentas de activos de pasivos etc. Que dicha conciliación se debe efectuar al momento de calcular la totalidad de rubros tanto de ingreso, gasto, y que, en este caso, dichas glosas aceptadas por el contribuyente fueron consideradas para fines tributarios como gasto NO DEDUCIBLES al ser reconocidas conllevan a la aceptación de no ser considerado un gasto y dichos valores deben formar parte de la CONCILIACIÓN TRIBUTARIA pues esa fue la forma de considerarlas. Que si el Tribunal hubiera analizado de forma correcta, llegaría a la conclusión que cada glosa aceptada fue reconocida en los actos administrativos y que el impuesto a pagar corresponde al valor correcto. Que al haberse comprobado que el Tribunal de instancia no consideró los valores contemplados tanto en el Acta de Determinación como en el Reclamo, se procedió a generar un Impuesto a pagar. Que por lo expuesto solicita que se acepte el

recurso de casación.

4.2. La compañía HOLCIM ECUADOR S.A., en su contestación al recurso manifiesta: Sobre glosa por concepto de otros gastos/ operaciones de regalías, servicios técnicos, administrativos, de consultoría y similares / relacionadas / del exterior ± costo y gasto. Casillero 7226 ± 7227: Que el SRI alega que el certificado de fecha julio 23 de 2019 presentado en fase de determinación, únicamente indica que el servicio SAP es prestado desde septiembre 18 del 2015, por lo que concluye que solo cubriría el segundo semestre del ejercicio económico 2015. Que en el caso particular, el SRI no señala con precisión cuál es el certificado que afirma fue valorado erróneamente, incumpliendo desde un inicio con este presupuesto formal. Que con base a la información presentada el Tribunal reconoce que en razón de la certificación de fecha julio 23 de 2019, en fase administrativa el SRl reconoció la existencia del sistema SAP desde septiembre de 2015, y por ende reconociendo la realidad económica del gasto del segundo semestre de ese ejercicio. Que con la certificación de fecha septiembre 24 de 2019, se demuestra, bajo la misma lógica aceptada por la administración tributaria en función de la primera certificación, que, previo a la fusión entre LAFARGE S.A. y HOLCIM, hubo un acuerdo global con SAP desde el año 2009, lo que le permitió corroborar, bajo la misma mecánica de análisis de la administración tributaria respecto de la primera certificación, que el servicio de SAP contó con realidad económica no solo durante el segundo semestre del 2015, sino durante todo el ejercicio de forma continua. Que lo indicado es aún más evidente cuando se tiene en cuenta que en el acta de determinación el propio SRI reconoce la existencia SAP, donde están los registros contables que datan de todo el ejercicio económico 2015, e incluso antes. Que la Administración Tributaria interpuso un recurso de casación deficiente, ya que incumple con los requisitos establecidos por esta Sala para el análisis de esta causal, pero que además, en el fondo no se ha violado la sana crítica en la valoración de la prueba por parte del Tribunal, precisamente porque ha realizado un análisis muy lógico en su decisión. Que la intención del recurso radica en la inconformidad de la administración tributaria con la decisión del tribunal, y que su intención es que la Sala vuelva a analizar el acervo probatorio, por lo que el recurso en este sentido es asimismo improcedente en función de lo prescrito en el art. 270 COGEP. Respecto a la violación del art. 10.14 de LRTI, establece que dicho artículo regula la deducibilidad de gastos devengados y pendientes de pago al cierre del ejercicio. Que se debe tener en cuenta que las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) establecen que los ingresos y los gastos

deben ser reconocidos cuando se devengan, es decir, cuando se haya generado un derecho o una obligación económica, cómo por ejemplo lo es prestar un servicio o recibir la prestación de un servicio respectivamente, sin importar cuándo se reciba o pague el mismo. Que este enfoque de reconocimiento de ingresos y gastos se basa en que en el resultado del ejercicio se reflejen los ingresos del periodo menos los gastos que se han generado en el mismo periodo para la obtención del ingreso, y no necesariamente los gastos que se encuentran pagados, o los ingresos que se hayan efectivamente recibido. Que la disposición que regula los gastos devengados es absolutamente impertinente en relación con los hechos del caso, ya que no se estuvo frente a una controversia que para su solución se requiera verificar si se cumplió con el sustento establecido en la Ley para que un gasto devengado sea considerado deducible en la declaración de impuesto a la renta, ya que para resolver la litis el Tribunal analizó si existieron los justificativos de la realidad económica del gasto por el servicio del sistema SAP. Que el recurso no logra demostrar la supuesta violación indirecta de la norma de derecho sustantivo.- Respecto el cargo de que el Tribunal supuestamente incumple con el requisito de motivación con respecto a la Glosa casillero 7040 y 7041 gastos por beneficios a empleados / sueldos, salarios y demás remuneraciones que constituyen materia gravada del IESS costo y gasto, por concepto de ª Provisión de Vacacionesº. Que la Corte Constitucional señala que a efectos de determinar si se ha vulnerado la garantía de la motivación se debe verificar el cumplimiento del criterio rector, el cual atiende a una estructura mínimamente completa de conformidad con lo que establece el art 76 numeral 7 literal I) de la Constitución , esto es, que en las decisiones judiciales debe existir: i) la enunciación de las normas o principios en la que se fundamenta una decisión, ii) los hechos del caso, y iii) explicar la pertinencia de las normas a los antecedentes de hecho. Que el SRI no desarrolla ningún tipo de fundamentación que justifique que el Tribunal no haya resuelto debidamente sobre el punto controvertido, o que esto haya ocasionado una violación a su derecho fundamental a la defensa, en realidad el recurso de casación tiene muy poco desarrollo, más allá de cargar el recurso con citas de normas referentes a la motivación, o alegar de forma generalizada que se ha infringido dicha garantía. Que la fundamentación fáctica y jurídica realizada por el Tribunal de instancia, es suficiente en cuanto a los argumentos y pruebas de ambas partes. Que el SRI establece la glosa, en virtud de que consideró que existe una presunta inconsistencia entre la provisión de vacaciones con los valores registrados por "vacaciones" y ⊗acaciones finiquito" identificados en los detalles presentados en la etapa

administrativa. Que se puede observar que el problema jurídico no está relacionado con una disputa sobre la aplicación de la norma, ya que ni la administración tributaria y menos el contribuyente discuten que la provisión de vacaciones debe de ser considerada como un gasto deducible en la declaración de impuesto a la renta de conformidad con lo dispuesto en el art. 28 literal k) RLRTI. Que es evidente que la litis se traba en relación a si el monto de provisión registrado se encuentra debidamente sustentado, por lo que para solucionarla se requiere que el Tribunal realice un análisis de los hechos, es decir, que se refiera a un asunto fáctico. Que el Tribunal acoge la prueba pericial adjunta a la demanda, porque constató que la perito ª da cuenta de la revisión de los registros contables del gasto de nómina, el cruce entre el detalle del gasto de vacaciones por trabajador extraído del módulo de nómina y mayor contable, el recálculo de la provisión de vacaciones, el cruce entre el recálculo de provisión de vacaciones según planillas de IESS y el detalle de provisión extraído del módulo de nóminaº, con base a lo cual pudo confirmar, que el gasto de vacaciones fue debidamente provisionado, por lo que es deducible del impuesto a la renta, y así también, que la compañía aportó al IESS -en cuanto las vacaciones fueron efectivamente gozadas-, estableciendo así que el gasto por la provisión de vacaciones es deducible en la cantidad de USD 920.898,65, de conformidad con el art. 28 literal k) del RLRTI. Que es claro que no existe la vulneración de la garantía de motivación que acusa el SRI en su recurso de casación, ya que en la sentencia claramente se puede encontrar una estructura mínimamente completa y el cumplimiento del criterio rector. Que por el contrario, lo único que se evidencia de la casación es una disconformidad por parte de la administración tributaria sobre la decisión a la que arriba el Tribunal, pretendiendo en su análisis que se revise nuevamente la prueba. En lo referente a la Glosa ª casillero 7040 y 7041 gastos por beneficios a empleados /sueldos, salarios y demás remuneraciones que constituyen materia gravada del IESS costo y gasto, por concepto ª Bonificaciones voluntariasº. Que sobre la presente glosa, la administración tributaria ha sostenido tanto en el acta de determinación, resolución de reclamo, y en sede judicial, que el art. 11 de la Ley de Seguridad Social establece que forma parte de la materia gravada todo ingreso regular de apreciación pecuniaria, y que el concepto de regular implica que es un ingreso previsible y "periódicoº o habitual. Que el Tribunal señala que para establecer la regularidad de la remuneración a efectos de determinar si forma parte de la base gravada de conformidad con el art.11 Ley de Seguro Social, se debe considerar que si las bonificaciones que se pagan a sus empleados como incentivo anual están condicionadas a su

desempeño y los resultados de la compañía, estos no tendrían carácter de habitual, regular, ni permanente, y consecuentemente no constituyen materia gravada para cálculo y contribución al IESS. Que el Tribunal se basa en los criterios jurisprudenciales dados sobre bonificaciones pagadas por el empleador que estén condicionados a los resultados de la empresa, donde esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia establece que no pueden ser consideradas de carácter de "regular" según lo dispuesto en el art. 11 LSS. Que analiza el documento practicado como prueba a favor denominado ªCompensación por Desempeño", donde verifica que la bonificación está condicionada a dos factores: i) desempeño y, ii) resultados de compañía. Que incluso, acota que los resultados de la compañía se encuentran determinados según la variación del mercado, de tal manera que no existe previsibilidad en el pago de dicha bonificación, sea considerada, como un ingreso de carácter "regular". Que la Administración Tributaria pretende que la Sala considere una errónea interpretación, por una mera inconformidad con dicho criterio, pues es claro que la intención del SRI es que se resuelva en virtud de sentencias que no son análogas, y por lo tanto, que no son aplicables al caso de HOLCIM, y a su vez ignorando las sentencias de la Sala acogidas por el Tribunal, que resuelven el asunto. Respecto a una presunta falta de aplicación del numeral 9 del art. 10 LRTI. Que la administración tributaria alega la falta de aplicación del numeral 9 del art.10 LRTI, de forma muy sucinta, y a manera de consecuencia de la supuesta errónea interpretación del art.11 LSS, naturalmente, porque según la administración tributaria se debió considerar cómo no deducible el pago por bonificaciones, en tanto no se aportaron sobre la misma al IESS. Que el criterio de la Administración es errado, sobre la acusación de una errónea interpretación en específico, hay que observar que al tratarse de un recurso formal y extraordinario de casación, el incumplimiento de los requisitos establecidos en la jurisprudencia para efectos de que pueda verificar esta causal, implica que el mismo es improcedente. Que corresponde que se rechace la acusación realizada por la administración tributaria, por incorrecto planteamiento de la causal quinta por pretender aplicar tanto el yerro de falta de aplicación como errónea interpretación sobre normas de derecho sustantivo de forma concurrente sobre este mismo asunto; que el Tribunal interpretó correctamente el art. 11 LSS, por carecer de fundamentos jurídicos que sustenten su acusación. En cuanto a las Glosas del ªcasillero 7067- Gastos ± por depreciaciones del costo histórico de propiedades plantas y equipo/ no acelerada ± costos. Que el recurso de casación se fundamenta en la aplicación del antiguo test de motivación. Que respecto de la subglosa

tipo A, la administración tributaria pretende que se analicen los hechos nuevamente, y por otro lado, no fundamenta una violación a los criterios rectores de la motivación, situación que simplemente no puede porque la sentencia se encuentra suficientemente motivada. Que la controversia se centra en determinar si la depreciación de activos fijos en cuestión se realizó de conformidad con la normativa contable, a efectos de considerarlo como deducible de impuesto a la renta. Que el análisis realizado sobre las subglosas que forman parte de la glosa general ª Gastos por depreciaciones del costo histórico de propiedades plantas y equipo / no acelerada - costo", concretamente se amparó en los arts.10 numeral 7 de la LRTI y 28 numeral 6 literal a) RLRTI. Que en la sentencia se resolvió acoger las conclusiones del informe pericial de HOLCIM. Que del análisis realizado por el Tribunal se observa con total claridad que el asunto controvertido no se relacionó con la aplicación de los artículos mencionados (arts.10 numeral 7 LRTI, y art. 28 numeral 6 RLRTI), tanto es así que el propio perito de la administración tributaria las menciona. Por el contrario, se centra en la revisión de la justificación fáctica de la glosa levantada, donde es importante observar que el tribunal resolvió que en efecto la depreciación se encuentra justificada con base en el análisis del informe pericial y sus anexos, de acuerdo con la norma antes mencionada. Que por lo tanto, no existe la vulneración de la garantía de motivación. Sobre la subglosa tipo C. Que la fundamentación fáctica y jurídica realizada por el Tribunal de instancia en cuanto a la subglosa, es suficiente. Que el asunto controvertido no se relaciona con la aplicación del numeral 6 del art. 28 del RLRTI, sino que se centra en la revisión de la justificación fáctica de la glosa levantada, donde es importante observar que el tribunal resolvió que en efecto la depreciación se encuentra justificada con base en el análisis del informe pericial y sus anexos, de acuerdo con la norma antes mencionada. Que no existe la vulneración de la garantía de motivación que acusa el SRI en su recurso de casación, ya que en la sentencia claramente se puede encontrar una estructura mínimamente completa y el cumplimiento del criterio rector en relación con el asunto controvertido; esto es, que se hace un análisis de los hechos del caso, las normas o principios jurídicos en los que fundamenta la decisión, la explicación de pertinencia de las normas a los antecedentes de hecho. Sobre la subglosa Tipo I. El Tribunal acogió el análisis realizado en el informe pericial de HOLCIM, donde con base en la información sustento, se identificó que los bienes que constan en el detalle de activos glosados corresponden a activos fijos que han tenido traslados a un activo principal y sobre los cuales, el propio sistema contable, al momento del traslado genera un nuevo costo

histórico: costo histórico menos traslado, lo que debió haber sido tomado en cuenta por la administración tributaria. Que verificó la forma de cálculo de la vida útil de los bienes glosados, y la fecha máxima de depreciación con base en la normativa tributaria. Que con base en el numeral 6 del art. 28 del RLRTI, confirma que corresponde que se reconozca la deducibiíidad de los activos en cuestión, dando de baja parcialmente la glosa por un valor de USD 222.160,01, ratificándose la diferencia. Que no existe vulneración de la garantía de motivación. Sobre la Subglosa Tipo H. Que se detalla el considerando 7.7.7) de la sentencia. Que el Tribunal acoge el informe pericial de HOLCIM, donde se verificó el cálculo de depreciación acumulada a la fecha de venta de los activos fijos de acuerdo con el tiempo en que los montacargas estuvieron activos, pudiendo observarse que la depreciación del año 2015 fue por la suma de USD 13.555,85, valor que coincide con el monto glosado por la administración tributaria, con base en el numeral 6 del art. 28 RLRTI, por lo que, resolvió considerar la deducibilidad del valor previamente mencionado en su totalidad. Que se observa con total claridad que el asunto controvertido no se relaciona con la aplicación del art. 10 numeral 7 LRTI y numeral 6 del art. 28 del RLRTI). Que por el contrario, se centra en la revisión de la justificación fáctica de la glosa levantada, donde es importante observar que el Tribunal resolvió que en efecto la depreciación se encuentra justificada con base en el análisis del informe pericial y sus anexos, de acuerdo con la norma antes mencionada. Sobre la Subglosa tipo G. Que se detalla el considerando 7.7.6. Que el Tribunal al resolver la subglosa; acoge el análisis del informe pericial de HOLCIM, en el que con base en la técnica contable correcta, y bajo el principio de esencia sobre la forma, se verificó la naturaleza de estos bienes a efectos de ser reconocidos y depreciados de conformidad con lo ordenado en la normativa tributaria y contable vigente. Que con base en el numeral 6 del art. 28 del RLRTI, confirma que corresponde que se reconozca la deducibilidad de los activos en cuestión, dando de baja parcialmente la glosa por un valor de USD 198.100,29 ratificando la diferencia. Que el asunto controvertido no se relaciona con la aplicación de los arts. 10 numeral 7 LRTI y 28 numeral 6 del RLRTI. Por el contrario, se centra en la revisión de la justificación fáctica de la glosa levantada, donde es importante observar que el tribunal resolvió que en efecto la depreciación se encuentra justificada con base en el análisis del informe pericial y sus anexos, de acuerdo con la norma antes mencionada. Que por lo tanto no existe la vulneración de la garantía de motivación que acusa el SRI en su recurso de casación, ya que en la sentencia claramente se puede encontrar una estructura mínimamente completa y el cumplimiento del

criterio rector en relación con el asunto controvertido. Sobre la subglosa Tipo J. Que se detalla el considerando 7.7.9 de la sentencia. Que el Tribunal expone los argumentos presentados por HOLCIM en su informe pericial, estableciendo que se revisaron informes técnicos de baja de daños debidamente suscritos por el personal de planta de HOLCIM y evidencias fotográficas, determinando que los activos fijos ahí detallados sufrieron daños irreparables por caso fortuito o fuerza mayor y que por ello la compañía ya no esperaba obtener beneficios económicos futuros por su uso o disposición, obligando su depreciación total para que posteriormente se lo de baja como una pérdida, al amparo de la NIC 16 y el numeral 8 del art.28 del RLRTI. Que el Tribunal consideró como norma aplicable el art. 21 numeral 8 del RLRTI, que se refiere a la deducibilidad de las pérdidas de activos causados por eventos de caso fortuito y fuerza mayor, y que afecten económicamente a dichos activos. Por lo tanto no existe vulneración de la garantía de motivación que acusa el SRI. Sobre la Glosa Tipo J y F. Que la norma jurídica acusada por la administración como indebidamente aplicada es el art. 28, numeral 8, literal a) RLRTI. Que se detalla los considerandos 7.7.5 y 7.7.9. Que el SRI pretende que la Sala nuevamente analice el asunto que fue decidido, porque dentro de su recurso no objeta el verdadero fondo del análisis del Tribunal sobre el cual aplicó el artículo, sino que solo plantea su argumento de instancia. Que el Tribunal revisa la prueba, esto es el informe pericial de HOLCIM el cual acoge; el informe de la administración tributaria donde se insiste en que existe una depreciación acelerada, y de una revisión de esta información, constata que no es un caso de depreciación acelerada. Que verifica que se evidenció que los activos en cuestión sufrieron siniestros por caso fortuito y fuerza mayor; que no estaban asegurados; que fueron dados de baja en la contabilidad depreciándolos al 100% en el ejercicio, debido a que el módulo SAP no lo permitía otra forma; y que contablemente fue correcto que se lo realice de esta forma, porque implicó que se cumpla con reconocerlo como un gasto dentro del ejercicio, lo que tributariamente implicó a su vez el reconocimiento cómo un gasto deducible de conformidad con el art.28, numeral 8 RLRTI. Que en virtud de los hechos probados se determina que el artículo que se ajusta a dichos hechos, es el numeral 8 del art. 28 RLRTI, ya que esta disposición normativa aplica para todos los bienes de propiedad del contribuyente que ª i) hayan sido objeto de destrucción, daños, desaparición y otros eventos, ii) que la causa haya sido por un caso fortuito o fuerza mayor, y iii) que no hayan sido cubiertos por un seguro, requisitos que se ajustan perfectamente a los hechos probados durante la fase de instanciaº. Que al contrario el literal

c) del numeral 6 del art.28 RLRTI que invoca la administración tributaria simplemente no viene al caso, porque ese artículo regula que para la depreciación acelerada de un activo, esto es en tiempo menor al inicialmente considerado por razones de obsolescencia, utilización intensiva, deterioro acelerado, etc. para su reconocimiento cómo gasto deducible se deberá obtener una autorización al director del SRI; y que como valoró, revisó y definió el Tribunal, no es el presente caso, entonces no es procedente el planteamiento de la administración tributaria, sino que refleja la insistencia de la administración tributaria de que esa Sala revise una normativa que no tiene que ver con los hechos del caso. Que en la presente causal no es posible volver a analizar y valorar prueba, como bien lo pretende la administración tributaria al momento de analizar la glosa F y J. En lo referente a la Glosa casillero 809 participación a trabajadores atribuible a ingresos exentos. Que se argumenta que el Tribunal de instancia incurre en errónea interpretación del art. 46 numeral 5 del RLRTI. Que de la lectura de la sentencia se puede observar que para analizar este punto de la litis el Tribunal interpretó de forma sistemática el numeral 5 del art.56 RLRTI y el art.97 del Código del Trabajo. Que se detalla el considerando 7.8 de la sentencia. Que el Tribunal de instancia aplica el artículo denunciado en el sentido que analiza que en la conciliación tributaria el contribuyente debe realizar ajustes en la utilidad líquida pero además, identifica que existen instituciones jurídicas que no son de carácter tributario sino, por otro lado, de carácter laboral, como lo es la participación laboral. Que esta mención, le obliga al Tribunal, a efectos de realizar una adecuada interpretación, realizar un análisis de una norma de carácter especial (laboral) con lo cual puede definir con claridad cómo se debe calcular la participación de trabajadores. Que así para tener claridad respecto del verdadero alcance del ajuste que debe realizar el contribuyente en su conciliación tributaria, el tribunal aplicó el método de interpretación sistemática. Que es notable que el Tribunal A quo, en ningún momento ha interpretado de forma errónea el numeral 5 del art. 46 RLRTI; que por el contrario, al hacer un análisis completo y preponderante del caso, ha realizado una adecuada interpretación sistemática, con la cual resolvió debidamente la Litis, definiendo que en efecto para el cálculo de la participación del 15% de los trabajadores en las utilidades atribuibles a ingresos exentos, se debe restar los gastos atribuibles a los ingresos exentos de los ingresos exentos para obtener la utilidad. Que el SRI pretende interponer esta causal por el mero hecho de no estar de acuerdo con la decisión. Respecto a la Glosa ª casillero 810 deducciones adicionalesº. Sobre la supuesta falta de motivación de la sentencia, al amparo de la caso 2 del art. 268 del COGEP,

que el SRI acusa que la argumentación del Tribunal de instancia carece de motivación al disponer que no se hace un análisis de los hechos de tal manera que justifique que se encasilla a alguna norma de derecho, ya que no se menciona alguna. Se plantea una supuesta falta de motivación absolutamente generalizada. Que es pertinente hacer énfasis en que el recurrente, es quien tiene la obligación de precisar con claridad cuáles son los motivos por los que se considera se ha vulnerado la garantía de la motivación. Que de acuerdo a la Corte Constitucional, para evaluar si un cargo de vulneración de la garantía de motivación es procedente, se debe identificar el problema jurídico y la argumentación jurídica en la que se fundamenta la decisión. Que el SRI glosó debido a un supuesto exceso en el beneficio tributario del 100% adicional de la depreciación por producción más limpia, en atención al art. 46 numeral 13 RLRTI, por un valor de USD 1.253.679,40; valor que se compone de dos conceptos: ª a) por una presunta diferencia entre el beneficio registrado en el casillero con el detalle proporcionado por HOLCIM por USD 1.172.008,36; y, b) un supuesto exceso en el cálculo del beneficio por USD 81.671,04º. Que se detalla el considerando 7.9 de la sentencia. Que el Tribunal en atención a la realidad de los hechos, analizó y resolvió, y precisó que el problema jurídico se centra en la existencia de información que justifique un exceso sobre el beneficio del 100% de deducción por producción más limpia; y, en virtud de ello valora y reconoce que el enorme acervo probatorio demuestra que existieron valores registrados por HOLCIM sobre los cuales se consideró el valor total de depreciación de los activos reportados en el proceso de determinación, justificándose la diferencia de USD 1.171.008,36; y, que además al haberse dado de baja la glosa tipo A por un supuesto exceso, queda justificada la diferencia de USD 81.671,04 por lo que aquí no cabría decidir lo contrario, pues el Tribunal sería incongruente en su decisión. Que la sentencia se encuentra debidamente motivada al tener una estructura mínima. En cuanto a la imputación del pago. Que el SRl fundamenta su recurso de casación de la forma más generalizada posible y nula, acusando únicamente una supuesta falta de pertinencia de los hechos con el derecho, por cuanto no se efectúa una revisión de los actos impugnados y observa que los valores ratificados no concuerdan con los aceptados. Que en la fundamentación del recurso, la administración tributaria se limita en citar las normas referentes a la falta de motivación y no establece con precisión cómo se incurrió en la supuesta deficiencia motivacional, y más bien cuestiona el análisis del Tribunal a los hechos. Que la fundamentación fáctica y jurídica realizada por el Tribunal de instancia, es suficiente en cuanto a los argumentos y las pruebas aportadas por

ambas partes en relación al objeto de la litis. Que se detalla el considerando 7.11 de la sentencia. Que el Tribunal concluyó que en la etapa de observaciones y reparos al acta borrador, se presentaron justificaciones de algunas glosas, y otras fueron aceptadas y pagadas a través de la presentación de una declaración sustitutiva, formulario 106 múltiples de pago en función de lo dispuesto en el art. 262 RLRTI. Que en el reclamo administrativo, se impugnó algunas glosas y otras fueron pagadas a través de un formulario múltiple de pagos; informando al SRI en el escrito de reclamo en función de lo dispuesto en el art. 49 del Código Tributario. Que la administración tributaria realizó una imputación de los pagos de forma errada en cuanto obvió lo antes indicado. Que la Administración no realizó alegatos ni presentó prueba respecto de éste punto en su contestación a la demanda. Que encuentra que los pagos realizados por el contribuyente son legítimos, y que de la revisión del acto administrativo y resolución del reclamo, el SRI en efecto incurrió en un error al momento de imputar los pagos, y por tanto ordena que la administración tributaria realice una nueva liquidación para corregirla. Que se puede verificar que el Tribunal valora y reconoce las pruebas aportadas por HOLCIM así como lo que consta en el respectivo expediente administrativo realizando un adecuado examen de la información y de la norma aplicable. Que de la fundamentación del recurso de casación, el SRI pretende agregar argumentos que no fueron planteados en el momento procesal oportuno y que estuvieron fuera de la esfera del punto de la controversia. El Tribunal concluye que los valores pagados voluntariamente por HOLCIM no fueron debidamente imputados por el SRI, por lo que corresponde su corrección. Que en la sentencia claramente se puede encontrar una estructura mínimamente completa y el cumplimiento del criterio rector. Que por lo señalado es procedente que se rechace la pretensión del SRI, toda vez que existe una fundamentación y motivación suficiente y correcta por parte del Tribunal al analizar la imputación del pago sobre glosas aceptadas y pagadas por HOLCIM. Por lo expuesto solicita se deseche el recurso de casación planteado por la Administración Tributaria.

5. Problema jurídico

Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación, incurre en: i) Caso 2, por falta de motivación, violentando los arts. 76.7.l) de la Constitución, 89 del COGEP; y 130.4 del Código Orgánico de la Función Judicial; respecto de 5 glosas que fueron especificadas

precedentemente; ii) Caso 4 por el vicio de falta de aplicación de los preceptos de valoración probatoria contenidos en los arts. 161 y 164 del COGEP, que dio lugar a la no aplicación del art. 10.14 de la Ley de Régimen Tributario Interno, en una sola glosa. iii) Caso 5 por errónea interpretación del art. 11 de la Ley de Seguridad Social y falta de aplicación del art. 10.9 de la Ley de Régimen Tributario Interno; por aplicación indebida del art. 28.8 letra a) Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno y, por errónea interpretación del art. 46.5 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, en 3 glosas precisadas anteriormente.

6. Análisis del Tribunal de casación

6.1. El recurso de casación interpuesto se fundamenta en los casos 2, 4 y 5 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos que establece: 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; (¼) 4. Cuando se haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación delos preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba, siempre que hayan conducido a una equivocada aplicación o a la no aplicación de normas de derecho sustantivo en la sentencia o auto. (¼) 5. Cuando 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 autoº.

6.1.1. El caso 2 del art. 268 del COGEP, alegado se refiere al incumplimiento del requisito de motivación.

6.1.2. Respecto del caso 4, la doctrina señala que esta causal ª¼ recoge la llamada en la doctrina violación indirecta, que permite casar el fallo cuando el mismo incurre en error al inaplicar, aplicar indebidamente o interpretar en forma errónea las normas relativas a la valoración de la prueba, cuando ello ha conducido a una equivocada aplicación o a la no aplicación de normas de derecho en el fallo impugnado; el recurrente en su fundamentación deberá demostrar el error de derecho en que ha incurrido el Tribunal de instancia, ya que

nuestro sistema no admite la alegación del error de hecho en la valoración de la prueba, como causal de casación, ya que pertenece al llamado sistema de casación puro¼ º (ª La Casación Civil en el Ecuadorº, Andrade Ubidia Santiago; Andrade & Asociados Fondo Editorial, Quito-2005, pág. 151).

6.1.3. El caso 5 también sustentado, se refiere a la violación directa de la Ley y tiene como limitante la revaloración de las pruebas, por lo que debe fundamentarse en base a los hechos probados en instancia, que son inalterables en sede casacional y que, además se entienden aceptados por las partes procesales.

6.1.4 Sobre la aplicación indebida el autor Luis Armando Tolosa Villabona, señala que este vicio consiste ª¼ 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 se 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 contemplaº; (Tolosa Villabona, Luis Armando, Teoría y Técnica de la Casación, 2008, Bogotá - Colombia, Ediciones Doctrina y Ley Ltda. pág. 359).

6.1.5 El mismo autor, en lo referente a la errónea interpretación manifiesta que: 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 (Tolosa Villabona, Luis Armando, Teoría y Técnica de la Casación, 2008, Bogotá - Colombia, Ediciones Doctrina y Ley Ltda. pág. 361).

6.1.6 Respecto a la falta de aplicación acusada, cabe señalar que este vicio consiste en que: ª¼ el juez, al dictar su sentencia, la primera investigación que debe hacer consiste en la selección de la aplicable, o sea determinar la existencia y validez de ésta. Será necesario entonces que considere los problemas de la ley en el tiempo y en el espacio, precisando los límites personales, temporales y espaciales de la regla jurídica¼ º. (Murcia Ballén, Humberto,. 2005, Recurso de Casación Civil, Bogotá ± Colombia Ediciones Jurídicas Gustavo Ibánez C. Ltda., pág. 327).

6.2 El recurrente manifiesta 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 sancionados.º

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. 161.- Conducencia y pertinencia de la prueba. La conducencia de la prueba consiste en la aptitud del contenido intrínseco y particular para demostrar los hechos que se alegan en cada caso.º La prueba deberá referirse directa o indirectamente a los hechos o circunstancias controvertidos.º

ª Art. 164.- Valoración de la prueba. ¼ La prueba deberá ser apreciada en conjunto, de acuerdo con las reglas de la sana crítica, dejando a salvo las solemnidades prescritas en la ley sustantiva para la existencia o validez de ciertos actos. La o el juzgador tendrá obligación de expresar en su resolución, la valoración de todas las

pruebas que le hayan servido para justificar su decisión.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

LEY DE SEGURIDAD SOCIAL DEL ECUADOR

ª Art. MATERIA GRAVADA.- Para efectos del cálculo de las aportaciones y contribuciones al Seguro General Obligatorio, se entenderá que la materia gravada es todo ingreso regular, susceptible de apreciación pecuniaria, percibido por el afiliado con motivo de la realización de su actividad personal, en cada una de las categorías ocupacionales definidas en el artículo 9 de esta Ley. En el caso del afiliado en relación de dependencia, se entenderá por sueldo o salario mínimo de aportación el integrado por el sueldo básico mensual más los valores percibidos por concepto de compensación por el incremento del costo de vida, decimoquinto sueldo prorrateado mensualmente y decimosexto sueldo. Integrarán también el sueldo o salario total de aportación los valores que se perciban por trabajos extraordinarios, suplementarios o a destajo, comisiones, sobresueldos, gratificaciones, honorarios, participación en beneficios, derechos de usufructo, uso, habitación, o cualesquiera otras remuneraciones accesorias que tengan carácter normal en la industria o servicio. ¼ º .

LEY DE REGIMEN TRIBUTARIO INTERNO, LRTI

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 ley. Si la indemnización es consecuencia de falta de pago de remuneraciones o beneficios sociales solo podrá deducirse en caso que sobre tales remuneraciones o beneficios se haya pagado el aporte al Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social. (¼) 14.- Los gastos devengados y pendientes de pago al cierre del ejercicio, exclusivamente identificados con el giro normal del negocio y que estén debidamente respaldados en contratos, facturas o comprobantes de ventas y por disposiciones legales de aplicación obligatoria; (¼)º

REGLAMENTO PARA APLICACION DE LA LEY DE REGIMEN TRIBUTARIO INTERNO

ª Art. 28.- Gastos generales deducibles.- Bajo las condiciones descritas en el artículo precedente y siempre que no hubieren sido aplicados al costo de producción, son deducibles los gastos previstos por la Ley de Régimen Tributario Interno, en los términos señalados en ella y en este reglamento, tales como:...8. Pérdidas. a) Son deducibles las pérdidas causadas en caso de destrucción, daños, desaparición y otros eventos que afecten económicamente a los bienes del contribuyente usados en la actividad generadora de la respectiva renta y que se deban a caso fortuito, fuerza mayor o delitos, en la parte en que no se hubiere cubierto por indemnización o

seguros. El contribuyente conservará los respectivos documentos probatorios por un período no inferior a seis años;º

ª Art. 46.- Conciliación tributaria.- Para establecer la base imponible sobre la que se aplicará la tarifa del impuesto a la renta, las sociedades y las personas naturales obligadas a llevar contabilidad, procederán a realizar los ajustes pertinentes dentro de la conciliación tributaria y que fundamentalmente consistirán en que la utilidad o pérdida líquida del ejercicio será modificada con las siguientes operaciones: (¼) 5. Se sumará también el porcentaje de participación laboral en las utilidades de las empresas atribuibles a los ingresos exentos; esto es, el 15% de tales ingresos.º

6.3. Por técnica casacional y por seguir un orden en el análisis, esta Sala analizará en primer lugar el yerro contenido en el caso 2 en todas las glosas contra las cuales se haya sustentado el mismo; a continuación el caso 4 y finalmente analizará todas las glosas contra las cuales se haya fundamentado el caso 5:

CASO 2:

6.3.1 La motivación es: ª el conjunto de razonamientos de hecho y de derecho en los cuales el juez apoya su decisión y que constituye una garantía de justicia a la que se ha reconocido jerarquía constitucionalº (Fernando De la Rúa, El Recurso de Casación, Víctor P. de Zavala, Editor, Buenos Aires, 1968, página 363).

6.3.2 La Corte Constitucional, considera que, basta que exista una descripción de los hechos, una norma, y una justificación lógica de la relación entre los hechos y la norma para que la conclusión sea motivada: ª [¼] La motivación constituye un elemento básico en toda decisión judicial, cuya importancia radica en el hecho de dar a conocer a las personas los motivos por los cuales se expidió una decisión determinada. La motivación no puede limitarse a citar normas y resumir los antecedentes del caso, sino que exige justificar por medio de un análisis lógico y coherente la resolución a la que arribó, mediante la explicación de la pertinencia de la aplicación de las normas a los hechosº (párrafo 46 de la sentencia No. 274-13-EP/19 emitida el 18 de octubre de 2019, Registro Oficial, Edición Constitucional No. 22, del martes 19 de noviembre de 2019; cuyo sentido ha sido reiterado en el párrafo 32 del fallo 1357-13-EP/20, Registro Oficial, Edición Constitucional No. 34, del martes 28 de enero de 2020).

También ha sido tajante al establecer que no se puede intentar a través del cargo de falta de motivación, corregir el razonamiento de los juzgadores, en la sentencia 1581-17- EP21: ª Por lo que ª esta Corte considera que el examen de la corrección del razonamiento judicial excede el ámbito de la garantía de la motivación, limitado al examen de la suficiencia de estaº (sentencia No. 1696-12-EP/20, de 26 de agosto de 2020, párr. 25. En el mismo sentido, sentencia No. 1111-16-EP/21, de 20 de enero de 2021, párr. 22)...Respecto de la incorrección de la motivación conforme al Derecho, esta Corte ha sostenido que ª el análisis de motivación de las decisiones judiciales que debe realizar este organismo no guarda relación alguna con la selección, interpretación y aplicación de las leyes al caso concretoº (sentencia No. 274-13EP/19, de 18 de octubre de 2019, párr. 47); por lo que ª [l]a Corte Constitucional debe insistir en que la falta o indebida aplicación de normas legales no constituye razón suficiente para considerar que ha existido una vulneración de la garantía del derecho a la defensa consistente en la obligación de los poderes públicos de motivar sus decisiones. Por lo cual, no hay mérito para declarar la violación del derecho en cuestiónº (sentencia No. 1636-13-EP/19, de 26 de noviembre de 2019, párr. 18. En similar sentido, véanse, las sentencias No. 1892-13-EP/19, de 10 de septiembre de 2019, párr. 28; No. 392-13 EP/19, de 2 de octubre de 2019, párr. 32; No. 751-14-EP/20, de 2 de junio de 2020, párr. 29; y, No. 47816-EP/21 de 8 de enero de 2021, párr. 30)º. ª (...) 28. La garantía de la motivación entonces, exige que la motivación sea suficiente, independientemente de si también es correcta, o sea, al margen de si es la mejor argumentación posible conforme al Derecho y conforme a los hechos. Es decir, la mencionada garantía exige que la motivación contenga: (i) una fundamentación normativa suficiente, sea o no correcta conforme al Derecho; y, (ii) una fundamentación fáctica suficiente, sea o no correcta conforme a los hechos. Como esta Corte ha señalado, ª [l]a garantía de la motivación no incluye un derecho al acierto o a la corrección jurídica de las resoluciones judicialesº. 29. Si una motivación, a pesar de ser suficiente, es incorrecta, la garantía de motivación no se vulnera¼ º

6.3.3 En lo referente a las Glosas casillero 7040 y 7041 Gastos por beneficios empleados / sueldos, salarios y demás remuneraciones que constituyen materia gravada del IESS costo y gastos; -Provisión de vacaciones.

a) El Tribunal de instancia en el considerando 7.6.1 inicia su análisis señalando que la compañía actora manifiesta que el SRI establece una supuesta inconsistencia entre ª la

provisión de vacaciones por USD 970.959,96 presentada como prueba de descargo al Acta Borrador, los valores de ª Vacacionesº por USD 599.936,16 y ª Vacaciones en Finiquitoº por USD 187.972,14, los que suma USD 787.908,30, identificados en los detalles presentados en la etapa administrativaº.

b) Establece el Tribunal respecto a la parte de la glosa que corresponde a ª Vacacionesº, sobre la cual la prueba pericial de la ingeniera Viviana Naranjo Chacón, que proporcionó la parte actora; ª da cuenta de la revisión de los registros contables del gasto de nómina, el cruce entre el detalle del gasto de vacaciones por trabajador extraído del módulo de nómina y mayor contable, el recálculo de la provisión de vacaciones, el cruce entre el recálculo de provisión de vacaciones según planillas de IESS y el detalle de provisión extraído del módulo de nóminaº.

c) En tal virtud determina el Tribunal de instancia que con base al informe pericial antes detallado se demuestra la verificación de: ª a) El detalle del gasto de vacaciones por empleado extraído del módulo de nómina incluye la provisión de vacaciones correspondiente al ejercicio 2015 por la suma USD 970.959,96 y el gasto por un beneficio adicional a las vacaciones legales otorgado por HOLCIM a sus trabajadores por la suma de USD 97.820,46. b) Que el detalle del gasto de vacaciones por empleado extraído del módulo de nómina concilia con los saldos de las cuentas contables 51001009 y 51301009 ª Vacaciones (costo/gasto)º por USD 970.959,96. c) La identificación de un gasto no deducible de USD 50.061,31, que se origina al comparar el importe registrado contablemente por provisión de vacaciones y el determinado durante su examen pericial. d) La confirmación que los valores de ª Vacacionesº por USD 599.936,16 y ª Vacaciones en finiquitoº por USD 187.972,14 reportados en los roles de pago y aportados al IESS, corresponden a las vacaciones gozadas por los trabajadores y a las vacaciones pagadas en finiquito, respectivamente, por lo que son disminuciones del pasivo de vacaciones y no gasto del añoº.

d) Por lo señalado concluye el Tribunal que acoge las conclusiones de la pericia aportada por la parte actora, estableciéndose que la provisión de vacaciones es deducible en la suma verificada en dicha pericia, esto es, USD 920.898,65, recálculo que se evidencia fue realizado con base en las planillas del IESS, cumpliéndose lo previsto en el art. 28 literal k) del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, que señala que serán deducibles, entre otras, las provisiones para atender el pago de vacaciones a trabajadores.

e) En este punto cabe señalar que el Tribunal de instancia respecto a la pericia presentada por el economista Héctor García Romero, establece que se puede observar la ratificación de las conclusiones que se hallan en el acto impugnado, por lo que este Tribunal no encuentra elementos adicionales que demuestren el análisis de la administración tributaria.

f) Consecuentemente, esta Sala Especializada observa que existe motivación suficiente, pues la glosa se levantó respecto de la inconsistencia de valores y no respecto al concepto o al hecho como tal, fue una diferencia exclusivamente en los montos, por lo que, al haberse demostrado en sede judicial la justificación y coherencia de dichos valores, se reconoció el derecho a la deducción contemplada en el art. 28 literal k) del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno. En esa línea, el Tribunal A quo, detalla la prueba pertinente (informe pericial de la ingeniera Viviana Naranjo Chacón) que le llevó a establecer las conclusiones respectivas y consecuentemente determina que la provisión de vacaciones es deducible pues se realizó con base en las planillas del IESS; se observa que realiza un análisis lógico y coherente, mediante la explicación de la pertinencia de la aplicación de la norma jurídica a los hechos. Por lo tanto no se configura la falta de motivación alegada al amparo del caso 2 del art. 268 del COGEP.

6.3.4 Respecto a las Glosas casillero 7067 Gastos por depreciación del costo histórico de propiedades, planta y equipo/ no acelerada+costo: Glosa Tipo A, C, D, I, G, H, M.

Es pertinente iniciar señalando que el Tribunal determina que se trata de una glosa que atiende a cuestiones meramente relacionadas a los registros en la contabilidad de la compañía y la documentación que soporta los activos glosados, por los que se habría considerado un exceso en el gasto de depreciación. El Tribunal cree pertinente abordar la presente glosa a partir del examen pericial que respalda la postura tanto de la actora como de la demandada, para que, cumpliendo el rol de auxiliares de la justicia, lo analizado por los peritos conduzca a dilucidar lo que es motivo de controversia.

1.- Glosa Tipo A.- En virtud de lo señalado el Tribunal de instancia en el considerando 7.7.1, determina que esta glosa es por USD 81.671,04. Que al respecto la perito Ing. Viviana Naranjo Chacón de su revisión a la documentación proporcionada por la compañía concluye que ª los valores glosados corresponden a costos atribuibles relacionados a la ubicación del activo en el lugar y condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista, los

cuales son: costos de intereses bancarios obtenidos para financiar la compra de activos fijos; costo de servicio de soporte Holcim y seguros contratados; Gasto de estudio de factibilidad de proyecto; Costos atribuidos de impuestos CBMI; Gastos de remuneraciones y beneficios sociales capitalizados a las obras; y, Obra civil edificios e infraestructuraº. Que establece que la norma contable contempla que los costos atribuidos que sirvan para que un activo fijo sea operativo puedan ser cargados al costo de estos bienes, por lo que verificó que: los intereses bancarios exhibidos estén relacionados a préstamos bancarios otorgados a HOLCIM ECUADOR S.A.; que los servicios de soporte a Holcim Internacional, gasto de estudio de factibilidad de proyecto, costos atribuidos de impuestos CBMI y gastos de obra civil edificios e infraestructura, cuenten con documentación de soporte de acuerdo a lo estipulado en el Reglamento de Comprobantes de Venta y Retenciones; y, el cálculo del gasto de remuneraciones y beneficios sociales y que dichos valores forman parte de la base aportada al IESS. Por tanto, concluyen que el costo histórico de los activos observados por la administración tributaria se encuentra soportado, por lo que el gasto de depreciación relacionado a dichos activos es deducible para el cálculo del Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2015.

1.2 Seguidamente establece el Tribunal que por su parte, el perito Econ. Héctor García Romero, determina que constató que la administración tributaria dentro del proceso determinativo consideró los activos mencionados en su informe al momento de efectuar el cálculo de depreciación de propiedades, planta y equipo, basándose en el código del activo, el valor de adquisición del activo, la fecha de adquisición, la fecha de activación, la depreciación acumulada al 2014 y al 2015, el valor de depreciación detallado por la actora, y el porcentaje de depreciación siempre que no supere al máximo de lo establecido en el literal a) del numeral 6 del art. 28 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno. Señala que verificó el CD 3 del expediente administrativo de reclamo donde observó información aportada por la compañía actora y sobre la que no pudo constatar con exactitud y claridad que los valores considerados por el sistema contable SAP, en la capitalización de un activo, no fueron utilizados en otros activos al momento de capitalizarse, conclusión que reproduce del acto impugnado.

1.3 En virtud de lo señalado en dichos informes periciales el Tribunal de instancia establece que se debe tomar en cuenta lo expuesto en la pericia efectuada por la ingeniera Viviana

Naranjo, ya que consta la información que sustenta sus conclusiones; con lo que se puede determinar que corresponden a costos atribuibles (ejemplificados en la Norma Internacional de Contabilidad No. 16 Propiedades, planta y equipo); que los costos atribuibles cuentan con la documentación de respaldo según el tipo de costo que se trate; que los costos atribuibles se relacionan a la obra del proyecto de construcción, que han sido asignados a prorrata a cada uno de los activos fijos que componen el proyecto de inversión, con lo que es posible establecer que los costos al ser distribuidos en función del porcentaje que representa cada uno, en relación con la obra en proceso en total, son plenamente identificables con cada activo al que se capitalizan, por lo que se da de baja la glosa en el valor de USD 81.671,04.

1.4 Por lo expuesto se determina que la sentencia de instancia, al resolver glosa en análisis, no incurre en la falta de motivación; ya que el Tribunal A quo, determina que la glosa atiende a cuestiones meramente relacionadas a los registros en la contabilidad de la compañía y la documentación que soporta los activos glosados por los que se habría considerado un exceso en el gasto de depreciación; en virtud de ello sustentan su análisis en el informe pericial de la perito Ing. Viviana Naranjo Chacón, ya que de sus conclusiones se puede determinar que corresponden a costos atribuibles, los cuales están ejemplificados en la Norma Internacional de Contabilidad No. 16 Propiedades, planta y equipo; los cuales cuentan con la documentación de respaldo según el tipo de costo que se trate. Por lo tanto no se configura la falta de motivación alegada al amparo del caso 2 del art. 268 del COGEP denunciado por el casacionista.

2.- Glosa Tipo C.- Determina el Tribunal de instancia en el considerando 7.7.3 que dicha glosa es por la suma de USD 303.791,17; y establece los argumentos y conclusiones establecidas por los peritos Ing. Viviana Naranjo y del Econ. Héctor García.

2.1 Determina que el numeral 6 del art. 28 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno que indica: ª Cuando el contribuyente haya adquirido repuestos destinados exclusivamente al mantenimiento de un activo fijo podrá, a su criterio, cargar directamente al gasto el valor de cada repuesto utilizado o depreciar todos los repuestos adquiridos, al margen de su utilización efectiva, en función a la vida útil restante del activo fijo para el cual están destinados, pero nunca en menos de cinco años.º

2.2 Establece el Tribunal A quo que considera pertinente acoger el análisis vertido por la

perito Ing. Viviana Naranjo, ya que en ese informe demuestra ª una revisión clara de la forma de cálculo de la vida útil de los bienes glosados, la fecha máxima de depreciación basándose en lo dispuesto en la norma tributaria con lo que se concluye que, la administración tributaria al determinar la glosa no realizó un análisis correcto de la vida útil de los activosº. Que en consecuencia, basados en el análisis de los activos fijos principales y secundarios a los que se refiere la perito en su explicación, el valor de USD 159.625,94, corresponde a un gasto deducible del Impuesto a la Renta, según lo dispuesto en el art. 28 numeral 6 literal b) del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, con lo cual se da de baja la glosa únicamente en dicho monto, ratificándose la diferencia.

2.3 Por lo expuesto se determina que la sentencia de instancia, al resolver glosa en análisis, no incurre en la falta de motivación; ya que el Tribunal A quo, para tomar su decisión, se fundamenta en el informe pericial de la perito Ing. Viviana Naranjo Chacón, que realiza una revisión clara de la forma de cálculo de la vida útil de los bienes glosados, la fecha máxima de depreciación basándose en lo dispuesto en el art. 28 numeral 6 literal b) del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, por lo que concluye que el valor de USD 159.625,94, corresponde a un gasto deducible; y ratifica la diferencia; consecuentemente se realiza un análisis lógico y coherente, mediante la explicación de la pertinencia de la aplicación de la norma jurídica a los hechos. Por lo tanto no se configura la falta de motivación alegada al amparo del caso 2 del art. 268 del COGEP.

3.- Glosa Tipo D.- Establece el Tribunal de instancia en el considerando 7.7.4 que dicha glosa es por la suma de USD 202.960,03; y determina los argumentos y conclusiones establecidas por los peritos Ing. Viviana Naranjo y del Econ. Héctor García, en sus informes periciales.

3.1 Ante ello determina el Tribunal A quo que se verifica que existe suficiente evidencia para considerar la deducibilidad de la depreciación de repuestos que fueron utilizados para dar mantenimiento a Activos Fijos ya existentes, únicamente en la suma de USD 132.655,09 que corresponde al monto que cumple con lo dispuesto en el numeral 6 del artículo 28 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, por lo que se da de baja la glosa en el referido valor, ratificándose la diferencia.

3.2 Por lo expuesto, al resolver la glosa, no incurre en la falta de motivación; ya que se fundamentan en la existencia de suficiente evidencia para considerar la deducibilidad de la

depreciación de repuestos que fueron utilizados para dar mantenimiento a Activos Fijos ya existentes, en la suma de USD 132.655,09, en virtud de que dicho monto, cumple con lo dispuesto en el numeral 6 del artículo 28 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, por lo que se da de baja la glosa en el referido valor, ratificándose la diferencia. Existe un análisis lógico y coherente, mediante la explicación de la pertinencia de la aplicación de la norma jurídica a los hechos. Por lo que no se configura la falta de motivación alegada al amparo del caso 2 del art. 268 del COGEP.

4. Glosa Tipo G. Determina el Tribunal de instancia en el considerando 7.7.6 que dicha glosa es por la suma de USD 256.468,05; y determina los argumentos y conclusiones establecidas por los peritos Ing. Viviana Naranjo y del Econ. Héctor García, en sus informes periciales.

4.1 En virtud de lo expuesto establece el Tribunal de instancia que considerando la explicación fundamentada en el informe de la perito Viviana Naranjo Chacón, el Tribunal puede observar que existe un detalle pormenorizado de los activos según su categoría (instalaciones, equipos de cómputo y software y equipos de transporte), de los que se ha demostrado el cálculo de la depreciación conforme a los porcentajes previstos en el art. 28 numeral 6 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, con lo cual se ha evidenciado que sí existe un exceso en el gasto de depreciación pero por un monto inferior al glosado, por lo que este Tribunal da de baja la glosa en la suma de USD 198.100,29, que corresponde al valor verificado como deducible en el peritaje de la actora, ratificándose la diferencia.

4.2 Al resolver la glosa el Tribunal, no incurre en la falta de motivación; ya que fundamenta su decisión en el informe pericial de la perito Ing. Viviana Naranjo Chacón, que establece un detalle pormenorizado de los activos según su categoría, de los que se ha demostrado el cálculo de la depreciación conforme a los porcentajes previstos en el art. 28 numeral 6 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, con lo cual se ha evidenciado que sí existe un exceso en el gasto de depreciación pero por un monto inferior al glosado, por lo que el Tribunal da de baja la glosa en la suma de USD 198.100,29, que corresponde al valor verificado como deducible; y ratifica la diferencia; en tal virtud se corrobora que ha realizado un análisis lógico y coherente, explicando la pertinencia de los hechos a la norma jurídica aplicada. Por lo tanto no se configura la falta de motivación alegada al amparo del caso 2 del art. 268 del COGEP.

5.- Glosa Tipo H.- Determina el Tribunal de instancia en el considerando 7.7.7 que dicha glosa es por la suma de USD 13.555,84; y determina las conclusiones establecidas por los peritos Ing. Viviana Naranjo y del Econ. Héctor García, en sus informes periciales.

5.1 El Tribunal concluye que el análisis técnico presentado por la perito Ing. Viviana Naranjo, permite verificar el cálculo de la depreciación acumulada a la fecha de venta de los activos fijos de acuerdo con el tiempo en que los montacargas estuvieron activos, pudiendo observarse que la depreciación del año 2015 fue por la suma de USD 13.555,85, valor que coincide con el monto glosado por la administración tributaria. Que no se encuentra en discusión que los activos hayan sido dados de baja por su venta, sin embargo, al haber estado dichos bienes activos en el año 2015, procede que se registre el gasto de depreciación en ese periodo y por ende, considerarlo como gasto deducible del impuesto a la renta, motivo por el cual se desecha la glosa.

5.2 Por lo expuesto se verifica que el análisis está motivado, ya que el Tribunal A quo, fundamenta su decisión en el informe pericial de la perito Ing. Viviana Naranjo Chacón, que permite verificar el cálculo de la depreciación acumulada a la fecha de venta de los activos fijos de acuerdo con el tiempo en que los montacargas estuvieron activos, pudiendo observarse que la depreciación del año 2015 fue por la suma de USD 13.555,85, valor que coincide con el monto glosado. Por lo tanto no se configura la falta de motivación alegada al amparo del caso 2 del art. 268 del COGEP.

6. Glosa Tipo I.- Determina el Tribunal de instancia en el considerando 7.7.8 que dicha glosa es por la suma de USD 235.812,50; y determina los argumentos y conclusiones establecidas por los peritos Ing. Viviana Naranjo y del Econ. Héctor García, en sus informes periciales.

6.1 Señala el Tribunal que revisados los informes periciales, y basándose en las explicaciones técnicas realizadas por la perito de la parte actora relativas a los registros contables en el sistema de la compañía, donde se observan los denominados ª traslados º, se acoge lo expuesto en su informe pues ha quedado demostrada la forma de cálculo del costo histórico con base en el cual la compañía calculó la depreciación, verificándose a su vez que la Administración Tributaria no consideró el costo histórico de los activos fijos antes de efectuar el traslado, por lo que al utilizar una base imponible inferior determinó la diferencia como glosa. Que con base en lo dispuesto en el art. 28 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen

Tributario Interno, el Tribunal considera que no existe un exceso en el gasto de depreciación por lo que da de baja la presente glosa en el valor de USD 222.160,01, ratificándose la diferencia.

6.2 Por tanto, la sentencia de instancia, al resolver glosa en análisis, no incurre en falta de motivación; pues el Tribunal A quo, fundamenta su decisión en la prueba denominada informe pericial (Ing. Viviana Naranjo Chacón), que demuestra la forma de cálculo del costo histórico con base en el cual la compañía calculó la depreciación, verificándose a su vez que la Administración Tributaria no consideró el costo histórico de los activos fijos antes de efectuar el traslado, por lo que al utilizar una base imponible inferior determinó la diferencia como glosa; por lo que, con base en el art. 28 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, el Tribunal considera que no existe un exceso en el gasto de depreciación por lo que da de baja la presente glosa en el valor de USD 222.160,01, ratificándose la diferencia. Por lo tanto no se configura la falta de motivación alegada al amparo del caso 2 del art. 268 del COGEP.

7. Glosa Tipo M. Respecto a esta glosa cabe señalar que en el auto de admisibilidad (fojas 90 del cuadernillo de casación) se determina que admite la glosa por el cargo 2 del art. 268 del COGEP, por falta de cumplimiento del requisito de motivación. Y a fojas 1977 del expediente se determina que el Servicio de Rentas Internas argumenta sobre dicha glosa lo siguiente: ª V.3.2.En cuanto a las glosas por GLOSA TIPO B, M. Falta de aplicación de los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba contenidos en los artículos 164 y 161 del Código Orgánico General de Procesosº. Los argumentos de la glosa Tipo B, al amparo del caso 4, no fueron admitidos, por incumplir con las exigencias formales. No existe solicitud de aclaración al respecto.

7.1 Sin embargo de lo mencionado, esta Sala de Casación, respecto a la Glosa Tipo M, realizará el análisis respecto al cargo por el que fue admitido que es el de falta de Motivación.

7.2 Determina el Tribunal de instancia en el considerando 7.7.11 que dicha glosa es por la suma de USD 47.245,61; y determina los argumentos y conclusiones establecidas por los peritos Ing. Viviana Naranjo y del Econ. Héctor García, en sus informes periciales.

7.3 El Tribunal verifica que el criterio vertido por la perito de la parte actora evidencia una

revisión exhaustiva de los valores glosados, de lo que identifica que la totalidad de los activos que componen la glosa fueron dados de baja en el año 2015, que por esa razón el reporte no incluye el costo histórico; que al haber sido depreciados durante el año 2015, el reporte sí incluye el monto de este gasto que se devenga en dicho ejercicio. Que en su análisis incluye el recálculo del gasto de depreciación según la pericia con lo que se demuestra la deducibilidad de los valores glosados por USD 30.649,28; depreciación que el Tribunal observa que cumple con los porcentajes previstos en la norma tributaria, pudiendo establecerse que no se trata de una depreciación acelerada como lo informa el perito de la administración tributaria. Que se dispone la baja de la glosa en el monto de USD 30.649,28, ratificándose la diferencia.

7.4 Por lo expuesto se determina que la sentencia de instancia, al resolver la glosa en cuestión, no incurrió en falta de motivación, pues el Tribunal A quo, fundamenta su decisión en el informe pericial de la Ing. Viviana Naranjo Chacón, que evidencia una revisión exhaustiva de los valores glosados, de lo que identifica que la totalidad de los activos que componen la glosa fueron dados de baja en el año 2015, que por esa razón el reporte no incluye el costo histórico; que al haber sido depreciados durante el año 2015, el reporte sí incluye el monto de este gasto que se devengó en dicho ejercicio; que en su análisis incluye el recálculo del gasto de depreciación según la pericia con lo que se demuestra la deducibilidad de los valores glosados por USD 30.649,28; depreciación que el Tribunal observa que cumple con los porcentajes previstos en la norma tributaria; por lo que se dispone la baja de la glosa en el monto señalado y se ratifica la diferencia. Por lo tanto no se configura la falta de motivación alegada al amparo del caso 2 del art. 268 del COGEP.

En general se verifica que la Administración Tributaria se encuentra inconforme con el razonamiento de los juzgadores, pues en unas glosas se refiere a que el Tribunal realizó un análisis incorrecto, en otras que no analizó adecuadamente la prueba y finalmente, en general demuestra desconocimiento al interponer el caso 2, pues si el motivo para levantar una glosa, versó sobre hechos y no sobre derecho, evidentemente en sede judicial, si se demostraron esos hechos, -y no encontrarse en controversia el derecho- lo que debía motivarse es el sustento de dichos hechos bajo la norma que se aplicó y nunca fue discutida, por encontrarse de acuerdo las partes en que esa/esas normas eran las aplicables para los diferentes tipos de deducciones, reiterando que el caso 2 se refiere a la suficiencia motivacional,

independientemente de, si es acertada conforme a los hechos y derecho

6.3.5 Respecto a la Glosa casillero 810 deducciones adicionales.

i) El Tribunal de instancia luego de establecer los argumentos de las partes procesales, señala que para resolver la presente glosa se remite a la prueba pericial presentadas por las partes procesales.

ii) Determina el Tribunal que la perito de la parte actora, afirma que ha verificado un error en el gasto de depreciación que consta en el reporte que fue presentado a la administración tributaria. Que para su análisis, solicitó a la compañía actora el detalle de los activos fijos que componen el beneficio de depreciación adicional, documento con el que efectuó el recálculo del gasto de depreciación relacionado al ejercicio fiscal 2015 y lo comparó con el que consta en el detalle proporcionado a la Administración Tributaria, encontrando la diferencia de USD 1.172.008,36.

Que no existen errores en el costo histórico de los activos que constan en el reporte; sin embargo, se evidencia una diferencia entre la depreciación calculada en su pericia al compararla con la depreciación que consta en el reporte enviado a la administración tributaria, debido a que el reporte no consideró la depreciación de los activos que fueron traslados durante el ejercicio fiscal 2015.

Así explica que en el módulo de Activos Fijos del sistema SAP ERP, se pueden efectuar traslados, que consisten en transferencias parciales de partidas individuales a un nuevo activo o subactivo fijo, que cuando se realiza el traslado se transfiere el valor del activo y las depreciaciones acumuladas. Que el activo que recibe estos importes toma como fecha de alta la originada por el traslado.

Que en el momento en que el usuario efectúa el traslado del activo fijo, el sistema modifica automáticamente el costo histórico del bien, pero no la depreciación del año en curso, por este motivo el reporte enviado al SRI incluye el costo histórico de los activos trasladados, pero no el valor del gasto de depreciación de dichos activos, afirmación que sustenta con documentación extraída del módulo de activos fijos del sistema SAP ERP. En cuanto al exceso en el cálculo del beneficio, afirma que este monto se relaciona al valor que consta como Glosa tipo A que refiere en el punto 2 de su informe.

iii) Respecto al informe pericial de la parte demandada, señala que se reproducen las mismas conclusiones que constan en el acto impugnado, por lo que no existe ningún elemento adicional en su análisis que permita al Tribunal comprobar lo que se halla en dicho acto.

iv) En virtud de lo expuesto, establece el Tribunal que el informe presentado por la perito Viviana Naranjo Chacón, demuestra que existió un error en el detalle presentado por la actora en la etapa administrativa que ha podido constatar de su revisión, lo cual sustenta con documentación que fue puesta a conocimiento del Tribunal, y así mismo, la subglosa tipo A dentro de la glosa casillero 7067 ± ªGastos por depreciaciones del costo histórico de propiedades plantas y equipo / no acelerada ± costoº ha sido dada de baja en el fallo por las consideraciones expuestas, por lo que el Tribunal concluye que la glosa impuesta no tiene sustento alguno por lo que procede a dejarla sin efecto.

v) Por lo expuesto se determina que la sentencia de instancia, al resolver glosa en análisis, no incurre en la falta de motivación; ya que el Tribunal A quo, fundamenta su decisión en la prueba pericial actuada por la parte actora, que demuestra que existió un error en el detalle presentado por la actora en la etapa administrativa que ha podido constatar de su revisión, lo cual sustenta con documentación pertinente, y además establece que la Subglosa tipo A dentro de la glosa casillero 7067 ± ªGastos por depreciaciones del costo histórico de propiedades plantas y equipo / no acelerada ± costoº ha sido dada de baja en el fallo, por lo que el Tribunal concluye que la glosa impuesta no tiene sustento alguno. Esta Sala verifica que existe análisis fáctico y jurídico suficiente, partiendo del hecho en discusión, que se reducía a la demostración de los valores glosados, a las cantidades en sí mismas, más que a las normas jurídicas pertinentes, que no estaban en discusión. Por lo tanto no se configura la falta de motivación alegada al amparo del caso 2 del art. 268 del COGEP denunciado por el casacionista.

6.3.6 En lo referente a la Imputación de pago.

a) El Tribunal A quo, en el considerando 7.11 determina que el segundo punto de la controversia, es establecer si se realizó una correcta imputación del pago realizado por la compañía.

b) Determina sobre el pago de las glosas aceptadas durante la etapa administrativa de reparos al Acta Borrador y reclamo administrativo, que la actora alega que en la etapa de

observaciones al acta borrador, realizó la aceptación de varias glosas impuestas por la administración tributaria, y presentó formularios 106 en julio 17 de 2019 por USD 323,566.37 y en julio 23 de 2019 por USD 249,397.34.

Que las glosas aceptadas fueron informadas a la administración tributaria a través de la declaración sustitutiva del Impuesto a la Renta del año 2015 (formulario 101 serial No.991845668995), de julio 23 de 2019, en atención a lo prescrito en el Art. 262 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.

Que la Administración Tributaria no habría considerado la totalidad de las glosas aceptadas y pagadas, lo que genera una imputación errónea de los pagos realizados por aceptación de glosas, habiéndose calculado un mayor saldo de impuesto e intereses a pagar, y en consecuencia, se ratifiquen glosas que ya fueron pagadas.

c) Señala el Tribunal que de la revisión a la contestación a la demanda, se constata que la demandada no propone argumentos que desvirtúen lo alegado por la actora en su demanda, por lo que concluyen que, de la revisión de las pruebas aportadas por la actora, se puede observar lo siguiente: i) Que los pagos efectuados en julio 17, julio 23 y septiembre 17 de 2019, corresponden a la aceptación de glosas durante la etapa de observaciones y reparos al Acta Borrador de Determinación Tributaria No.DZ8-AGFADBC19-00000015 con la respectiva declaración sustitutiva; ii) Que el reclamo administrativo en contra del Acta de Determinación No.09201924901196642, se presentó en septiembre 17 de 2019 y se adjuntó un nuevo formulario 106 múltiple de pagos.

e) Señala el Tribunal que respecto a los pagos realizados en etapa de observaciones y reparos, es preciso remitirse a lo previsto en el art. 262 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.

En base al mencionado artículo, la aceptación de glosas en los veinte días posteriores a la revisión del acta borrador debe realizarse con la presentación de una declaración sustitutiva, como bien se ha podido constatar con la documentación presentada por la actora.

f) Sobre el pago realizado en etapa de reclamo administrativo, el artículo 49 del Código Tributario dispone: ª Art.49.- Aceptación parcial de la obligación.- Cuando determinada la obligación tributaria por la administración, el contribuyente o responsable la aceptare en parte

y protestare en otra, podrá efectuar el pago de la parte no objetada y formular su reclamo por la otra. Los sujetos activos de la respectiva obligación o sus agentes de recaudación no podrán negarse, en ningún caso, a recibir esos pagos.º; en tal virtud se desprende que para dar a conocer la aceptación de glosas, basta que el contribuyente realice el pago de la parte no objetada e interponga el reclamo sobre lo demás que no acepte.

g) En tal virtud y con ese análisis, el Tribunal considera válidos los pagos realizados por la actora, pagos que fueron detallados en el reclamo administrativo, con lo cual la administración tributaria tomó conocimiento de esa aceptación, encontrándose así en la obligación de observar dichas glosas a efectos de imputar los pagos efectuados en la nueva Liquidación del impuesto, recargo e intereses según la Resolución No. 109012020RREC105621.

h) Establece el Tribunal que de la revisión al acto impugnado, se encuentra que la Administración Tributaria identifica las declaraciones de impuesto a la renta presentadas por la actora, sin embargo, el detalle de glosas que se ratifican no coincide con las descritas por la actora en su reclamo, verificándose así una imputación al pago que no refleja los resultados correctos, si se toma en cuenta la totalidad de valores que la compañía voluntariamente dio por aceptadas.

Por lo que el Tribunal considera que la administración tributaria ha omitido observar, en el ejercicio de su facultad resolutiva, lo expuesto por la actora en su reclamo, lo que resulta en error en los valores a pagar y que originan una carga impositiva superior sobre el contribuyente, por lo que se dispone que la demandada realice una nueva liquidación de valores a pagar, imputando los pagos efectuados por la actora en función de las glosas que ésta aceptó en la fase administrativa.

i) Esta Sala encuentra que el análisis realizado por los juzgadores es ordenado y claro, y va abordando punto por punto los hechos encontrados y las normas que a su criterio corresponden a esos hechos, existiendo subsunción. No se evidencia falta de motivación.

Lo que se evidencia del recurso de casación es inconformidad y confusión en la construcción el caso 2, pues señala el casacionista que la conclusión a la que llega el Tribunal no es correcta, que se hace el análisis equivocado, denotando esto que se encuentra cuestionando el razonamiento de los juzgadores y no precisamente que el fallo no tenga motivación.

Esta Sala ha sido reiterativa en señalar que con el caso 2 no puede corregirse el fallo, pues para ello existen otros yerros en el art. 268 del COGEP que podían elegirse y fundamentarse. La Corte Constitucional ha sido enfática al abordar este punto y así se ha establecido en el numeral 6.3.2 de este fallo. En consecuencia, no se configura la falta de motivación alegada al amparo del caso 2 del art. 268 del COGEP denunciado por el casacionista.

Caso 4:

6.4 Respecto a la Glosa Otros gastos / Operaciones de Regalías, servicios técnicos, administrativos de consultoría y similares / relacionadas/ del exterior- Costo y Gastos Casillero 7226-7227: Para demostrar el caso 4 es necesario seguir la línea jurisprudencial de esta Sala Especializada respecto a la construcción de la proposición jurídica: 1.- Identificación en forma precisa del medio de prueba que a su juicio ha sido erróneamente valorado en la sentencia; 2.- La determinación con precisión de la norma procesal sobre valoración de prueba que ha sido violada; 3.- La demostración con lógica jurídica en qué forma cómo ha sido violada la norma sobre valoración del medio de prueba respectivo; y, 4.- La identificación de la norma sustantiva o material que ha sido aplicada erróneamente o que no ha sido aplicada a consecuencia del yerro en la valoración probatoria.

6.4.1 Así tenemos dentro de esa enumeración y en ese orden que: 1. El recurrente señala que el medio de prueba que a su juicio ha sido valorado con falta de aplicación de la sana crítica, es la Carta emitida por Holcim Group Services Ltd. de 24 de septiembre de 2019, cuyo texto indica: ª Holcim Group Services Ltd. confirma que desde septiembre 18 del 2015, el Grupo LafargeHolcim tiene un acuerdo especial con SAP (Schweiz) AG para el Usuario Empresa LH (UE). El monto del Usuario de la Empresa LH fue acordado en relación al número de empleados durante el tiempo de firmarse el contrato¼ Previo al acuerdo especial con LafargeHolcim, el cual fue requerido debido a la fusión de las compañías Lafarge y Holcim en 2015, existía en vigencia un acuerdo global firmado en el 2009 entre la Compañía Limitada de Servicios del Grupo Holcim y SAP (Schweiz) AG."; 2. Que los preceptos jurídicos de valoración probatoria violentados, por falta de aplicación, son los arts. 161 y 164 del COGEP. 3. Que el Tribunal A quo no aplicó las reglas de la sana crítica, específicamente en cuanto a la lógica, por darle validez al certificado que contempla la existencia de un acuerdo suscrito desde el año 2009. 4. Que, lo señalado condujo a la no aplicación del art. 10

numeral 14 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

6.4.2 El Tribunal de instancia para resolver la glosa en análisis, sobre la cual se plantea el caso 4, señala lo siguiente: ª 7.5 (¼) Tribunal procede a abordar en primer lugar, la glosa del casillero 7226-7227 ª Otros gastos/operaciones de regalías, servicios técnicos, administrativos, de consultoría y similares/ relacionadas/ del exterior-costo y gastoº, en la suma de USD 94.564,85, que fue determinada por la administración tributaria afectando a Estado de Resultados, por cuanto se desconoce el hecho económico del servicio respaldado con las facturas emitidas por Holcim Group Services Ltd. La actora manifiesta que en etapa administrativa presentó documentación que permite verificar que dichas facturas corresponden al uso y mantenimiento de la licencia SAP amparados en el acuerdo que suscribió dicha compañía con SAP (Schweiz) AG en el año 2009. Por su parte, la demandada manifiesta que aceptó la existencia del sistema SAP en Holcim Ecuador S.A., sin embargo, según el certificado de LafargeHolcim, el acuerdo con SAP (Schweiz) AG a nivel mundial existe desde septiembre de 2015, no debió emitirse la factura No. 3000846 por el primer semestre del 2015, y la factura No. 3001732 del segundo semestre de 2015, por ello procedió a calcular de manera proporcional lo facturado abarcando únicamente los meses de septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2015. De la revisión de las pruebas documentales aportadas por la parte actora en medio magnético que obra a fojas 1.324 del expediente judicial, las que se verifica que corresponden a las mismas presentadas dentro de la etapa administrativa, consta la carta emitida por Holcim Group Services Ltd., fechada a septiembre 24 de 2019, cuyo texto indica: ª Holcim Group Services Ltd. confirma que desde septiembre 18 del 2015, el Grupo LafargeHolcim tiene un acuerdo especial con SAP (Schweiz) AG para el Usuario Empresa LH (UE). El monto del Usuario de la Empresa LH fue acordado en relación al número de empleados durante el tiempo de firmarse el contrato¼ .. Previo al acuerdo especial con LafargeHolcim, el cual fue requerido debido a la fusión de las compañías Lafarge y Holcim en 2015, existía en vigencia un acuerdo global firmado en el 2009 entre la Compañía Limitada de Servicios del Grupo Holcim y SAP (Schweiz) AG.º; esto quiere decir que, la certificación extendida a la compañía actora confirma la existencia de un acuerdo que data con anterioridad a septiembre de 2015 (que fue el periodo aceptado por el SRI). Ahora bien, tomando en cuenta que la observación principal es la esencia económica de la transacción, nos remitimos a lo previsto en el artículo 17 del

Código Tributario, que señala: 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 utilicen.º De acuerdo con Giuliani Founrouge (1962): ª el fundamento del principio (refiriéndose al hecho económico) estriba en atender al contenido económico real de las circunstancias comprendidas, prescindiendo de las formas y estructuras inadecuadas. En otras palabras, refiere, que si los contribuyentes, por ignorancia, error o mala fe, cubren o exteriorizan sus propósitos efectivos, mediante apariencias formales distintas (por ejemplo encubren una compra venta bajo el aspecto de una donación), el fisco puede prescindir de esas apariencias y determinar la obligación tributaria según la realidad oculta, sin necesidad de demostrar la nulidad del acto jurídico aparente o accionar por la vía de la simulaciónº. La aplicación del principio de realidad económica implica desconocer la eficacia de los efectos jurídicos tributarios, cuando las partes han distorsionado la realidad de una operación económica, utilizando una forma jurídica inapropiada que busca otros propósitos, por tanto, en aplicación de este principio procede la preponderancia de la sustancia sobre la forma. En base a este principio, corresponde a los juzgadores calificar el contenido de las operaciones de acuerdo a la realidad de los hechos siendo el punto controvertido en el presente caso, el gasto originado por la prestación del servicio del sistema SAP, cuya existencia ha sido aceptada por la misma administración tributaria y en cuanto al tiempo de vigencia por la contratación del mismo ha sido demostrado a través de una certificación que avala el acuerdo entre el Grupo LafargeHolcim con la empresa SAP (Schweiz) -prestadora del servicio-. Del mismo texto, se desprende que en el año 2015 hubo una fusión entre las compañías Lafarge y Holcim, por lo que se hizo necesaria la celebración de este acuerdo especial entre LafargeHolcim y la empresa proveedora, sin embargo, certifica además que previo a dicho acto ya existía un acuerdo global firmado en el año 2009. Tratándose de un servicio que ha sido plenamente verificado por la administración tributaria, pues el proceso de determinación emprendido se realizó sobre la base de la revisión de los registros contables de la compañía, los mismos que se extraen del sistema informático en cuestión, resulta evidente la existencia del servicio pues esta verificación por sí mismo desvirtúa cualquier indicio o sospecha de una intención de

simular la transacción por parte de la compañía actora para aprovecharse, en este caso, de la deducibilidad de un gasto. Si es la propia administración tributaria quien ha aceptado la prestación del servicio ya que no lo objeta sino más bien acepta la existencia del sistema SAP utilizado por la actora, según consta en el texto del acto impugnado así como en la parte pertinente del escrito de contestación de la demanda, entonces se determina que la glosa carece de fundamento, por lo que este Tribunal considera procedente la baja de ésta. En consecuencia, se reconocen así mismo, los efectos derivados de la aceptación de la existencia del gasto, esto es, la baja de la diferencia en la Participación a Trabajadores por el valor de USD 14.184,73, rubro directamente relacionado con la glosa analizada y que este Tribunal ha confirmado su desvanecimientoº. (el subrayado es de esta Sala de Casación).

6.4.3 De lo expuesto se verifica que el Tribunal de instancia resuelve la glosa en análisis, con la aplicación del principio de realidad económica (art. 17 del Código Tributario), por lo que califican el contenido de las operaciones de acuerdo a la realidad de los hechos. Establecen que el gasto originado por la prestación del servicio del sistema SAP, cuya existencia ha sido aceptada por la misma administración tributaria, ha sido demostrado a través de una certificación que avala el acuerdo entre el Grupo LafargeHolcim con la empresa SAP (Schweiz), donde se desprende que en el año 2015 hubo una fusión entre las compañías Lafarge y Holcim, por lo que se hizo necesaria la celebración de este acuerdo especial entre LafargeHolcim y la empresa proveedora, sin embargo, certifica además que previo a dicho acto, ya existía un acuerdo global firmado en el año 2009, concluyendo con ello que el servicio ha sido plenamente verificado por el SRI, pues el proceso de determinación emprendido se realizó sobre la base de la revisión de los registros contables de la compañía, los mismos que se extraen del sistema informático en cuestión, por lo que resulta evidente la existencia del servicio, y se desvirtúa cualquier indicio o sospecha de una intención de simular la transacción por parte de la compañía actora para aprovecharse, de la deducibilidad de un gasto.

Ahora bien, verificado que el único motivo de la glosa fue en relación al Hecho Económico, que ha sido verificado en instancia que existe, hay que realizar las siguientes precisiones: a) El art. 161 del COGEP, acusado de vicio bajo el caso 4 no es una norma que contenga

preceptos jurídicos aplicables a la valoración probatoria, por lo que mal podría utilizarse para fundamentar el yerro contemplado en el caso 4, pues no establece la forma en que debe valorarse la prueba, motivo por el cual se desecha el cargo. b) Respecto al art. 164 del COGEP que sí contiene preceptos para la valoración probatoria, es necesario verificar en primer lugar que en efecto, exista un error de derecho, en el caso la ª falta de aplicación de la sana críticaº, para poder continuar con el análisis de los demás elementos de la proposición jurídica respectiva. En esta línea se verifica que el Tribunal A quo si valora el certificado acusado, y no sólo que explica su contenido, sino que, resalta que la propia Administración Tributaria aceptó la existencia de un acuerdo entre LAFARGEHOLCIM y SAP (Schweiz) AG al analizar un certificado similar de septiembre del año 2015, documento con el cual aceptó la existencia del hecho económico en una parte proporcional de dicho ejercicio. Visto aquello, se cuestiona esta Sala cómo es posible que la propia Administración Tributaria considere la existencia del hecho económico con un certificado emitido por la propia empresa accionante en su acto de determinación (2015) y, por otro lado, cuestione cuando el Tribunal A quo hace exactamente lo mismo para confirmar la existencia del hecho económico con otro certificado que avala la existencia de un acuerdo global firmado en el 2009 entre la Compañía Limitada de Servicios del Grupo Holcim y SAP (Schweiz) AG, y, acuse a los juzgadores de no haber aplicado la sana crítica. ¿Es valoración correcta cuando lo hace la Administración Tributaria y se torna en ilógica cuando lo hacen los juzgadores?. Existe en este punto incoherencia por parte del recurrente y esto hace que se evidencie su inconformidad, pues sus argumentos quedan sin peso cuando de la propia valoración realizada por el Tribunal A quo se afirma la valoración de un certificado similar en sede administrativa, verificándose entonces que en verdad si se aplicó la sana crítica, no siendo irracional o descabellada la valoración realizada, pues su único sustento no es dicho certificado, sino la actuación en sede administrativa respecto del mismo punto, y, lo contrastado en sede administrativa respecto de la contabilidad del actor. En el fondo, lo que existe es una apreciación diferente al criterio pretendido por el casacionista, mas no una falta de aplicación de un precepto de valoración probatoria como se ha señalado.

Consecuentemente, al no configurarse el error de derecho en la norma de valoración probatoria, de donde debe partirse para que prospere el análisis de los demás elementos establecidos en la línea jurisprudencial de esta Sala, resulta inoficioso continuar con el

mismo, por lo que tampoco cabe pronunciarse sobre la supuesta violación indirecta del art. 10 numeral 14 de la Ley de Régimen Tributario Interno, que además, tampoco guarda relación con el motivo por el cual se levantó la glosa.

Caso 5:

6.5 La función de la Sala de Casación en este caso, se limita a verificar que sobre los hechos probados y, los hechos no controvertidos, el juzgador haya aplicado correctamente el derecho en contraste con los vicios alegados por la parte recurrente, así las cosas:

6.5.1 Respecto a la Glosa Bonificaciones complementarias, el recurrente argumenta que la sentencia de instancia incurre en los vicios de errónea interpretación del art. 11 de la Ley de Seguridad Social y falta de aplicación del art. 10.9 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

i) El Tribunal A quo para resolver la glosa en análisis, en el considerando 7.6.2 señala que: ª (¼) la actora alega que no habría existido la obligación de aportar al IESS como requisito para su deducibilidad, este Tribunal se remite a lo dispuesto en el artículo 11 de la Ley de Seguridad Social: ª Art. 11.- Para efectos del cálculo de las aportaciones al Seguro General Obligatorio, se entenderá que la materia gravada es todo ingreso susceptible de apreciación pecuniaria, percibido por la persona afiliada, ¼ º. En el presente caso, se observa que las condiciones para que los trabajadores de la actora accedan a la bonificación discutida se hallan en el documento denominado ª Compensación por Desempeñoº, practicado como prueba por la actora. Dicho documento da cuenta que el esquema de compensación variable depende de los resultados (Compensación por Desempeño), rubro que se distingue de la ª compensación fijaº, compuesta del salario base y beneficios de ley. Del mismo documento, se desprende que únicamente un segmento de trabajadores de la empresa son candidatos para recibir, ¼ ª sirve como un Puente entre las iniciativas gerenciales locales, estrategias de grupo y resultadosº. Así también, se encuentra que dicha compensación en su forma de cálculo está relacionada con el desempeño del individuo y a la discreción de la calificación de cada gerente del área, y su pago está condicionado al resultado de la compañía, lo cual significaría que está sujeto a la variación del mercado y por ende, no puede preverse, situación que

evidencia su carácter de excepcional. Al respecto este Tribunal, luego de analizar los argumentos expuestos por las partes procesales, considera procedente citar el criterio vertido en la Resolución No. 561-2010 emitida por la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, que de manera textual dice: ª 4.1. La deducibilidad de los valores que se reconozcan a favor de los trabajadores, siempre que se cumpla con la obligación de satisfacer al IESS los aportes que correspondan está condicionado a que tales valores tengan el carácter de normal en la industria o servicio, así lo prevé la disposición contenida en el art. 11 de la Ley de Seguridad Social que en la parte pertinente establece: ª Materia gravada.- Para efectos de cálculo de aportaciones y contribuciones al Seguro General Obligatorio, se entenderá que la materia gravada es todo ingreso regular, ¼ º; 4.2. En la especie, se advierte que los valores reconocidos a los trabajadores como incentivo anual están condicionados a los resultados que obtenga la empresa, por lo que no pueden considerarse de carácter normal en la industria o servicio, como así lo establece la Delegada de la Procuraduría General del IESS que señala que ª si las bonificaciones que se pagan a los empleados, no tienen carácter habitual, regular ni permanente, sino que están sujetos a condiciones como premios por su desempeño que es analizado en forma anual y en función de los resultados o utilidades obtenidos por la compañía, NO constituye materia gravada para efectos del cálculo y contribuciones al IESS por no tener la condición de regularidad exigido por el inciso primero del art. 11 de la Ley de Seguridad Socialº (f. 88 del proceso); 4.3. Al no reunir el ingreso en discusión el carácter de normal en la industria o servicio, es pertinente su deducibilidad y el rechazo por parte de la Administración Tributaria resulta improcedente.º. Expuesta la parte pertinente de la Resolución de la Sala Especializada, este Tribunal expresa que de conformidad con el fundamento legal que se ha esbozado, se deja sin efecto la glosa en lo que corresponde a bonificaciones voluntariasº. (El subrayado y resaltado corresponde a esta Sala de Casación).

ii) De lo expuesto consta como hecho probado que las condiciones para acceder a la bonificación complementaria, se hallan en el documento ª Compensación por Desempeñoº, donde consta el esquema de compensación variable dependiendo de los resultados, y que sólo un segmento de trabajadores de la empresa son candidatos para recibirlo; que su forma de cálculo está relacionada con el desempeño del individuo y a discreción de la calificación de cada gerente del área, y su pago está condicionado al resultado de la compañía, lo cual

significa que está sujeto a la variación del mercado y por ende, no puede preverse, situación que evidencia su carácter de excepcional. Consecuentemente, al haber concluido los juzgadores de instancia que la compensación por desempeño, así como la bonificación complementaria son de carácter excepcional, que es variable y depende de los resultados, valoración que no puede ser alterada en sede casacional, se precisa que no se configura la errónea interpretación del art. 11 de La Ley de Seguridad Social ya que dicha disposición establece que es materia gravada de aporte al IESS, todo ingreso regular, susceptible de apreciación pecuniaria, y, es lo que señala también el criterio vertido en la Resolución No. 561-2010 emitida por la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, que acoge el Tribunal A quo; consecuentemente al no configurarse la errónea interpretación tampoco se configura la falta de aplicación del art. 10.9 de la LRTI, que dispone las deducciones en la parte respecto de la cual el contribuyente haya cumplido con sus obligaciones legales para con el seguro social obligatorio.

6.5.3 Respecto a la Glosa tipo F y J; se argumenta la aplicación indebida del art. 28.8 literal a) del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.

1.- El Tribunal de instancia para resolver las glosas señaladas, detalla los argumentos y conclusiones de los informes periciales practicados como prueba tanto de la compañía actora como de la Administración Tributaria; y concluye:

(Glosa Tipo F), ª 7.7.5 glosa tipo F por la suma de USD 446.641,14, (¼). Para resolver se considera lo dispuesto en el numeral 8 del artículo 28 del Reglamento de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno: ª a) Son deducibles las pérdidas causadas en caso de destrucción, daños, desaparición y otros eventos que afecten económicamente a los bienes del contribuyente usados en la actividad generadora de la respectiva renta y que se deban a caso fortuito, fuerza mayor o delitos, en la parte en que no se hubiere cubierto por indemnización o seguros. El contribuyente conservará los respectivos documentos probatorios por un período no inferior a seis añosº. Conforme ha sido demostrado a través de la documentación adjunta al informe pericial presentado por la parte actora se corrobora que los valores glosados corresponden a activos que sufrieron daños por caso fortuito o fuerza mayor, por lo que tuvieron que ser depreciados en su totalidad para posteriormente ser dados de baja, siendo así,

es procedente la baja de la glosaº. (el subrayado es de esta Sala de Casación).

(Glosa Tipo J) ª7.7.9 Sobre la glosa tipo J por la suma de USD 1.840.539,88, (¼). Para resolver se considera lo dispuesto en el numeral 8 del artículo 21 del Reglamento de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno: ª a) Son deducibles las pérdidas causadas en caso de destrucción, daños, desaparición y otros eventos que afecten económicamente a los bienes del contribuyente usados en la actividad generadora de la respectiva renta y que se deban a caso fortuito, fuerza mayor o delitos, en la parte en que no se hubiere cubierto por indemnización o seguros. El contribuyente conservará los respectivos documentos probatorios por un período no inferior a seis añosº. Conforme ha sido demostrado a través de la documentación adjunta al informe pericial presentado por la parte actora se corrobora que los valores glosados corresponden a activos que sufrieron daños por caso fortuito o fuerza mayor, debido a lo cual se efectuó la depreciación del valor en libros de estos ítems, lo cual a la luz de la norma contable (NIC 16) es permitido, y siendo esta pérdida causada por caso fortuito o fuerza mayor, corresponde considerarla como gasto deducible para efectos del cálculo de Impuesto a la Renta, de conformidad con lo previsto en el numeral 8 del artículo 21 del Reglamento de la Ley de Régimen Tributario Interno. En consecuencia, se dispone la baja de la glosa en la suma de USD 1.839.643,74, ratificándose la diferenciaº. (el subrayado es de esta Sala de Casación).

2.- Entonces claramente se identifican los hechos probados en instancia: i)que los valores glosados corresponden a activos que sufrieron daños por caso fortuito o fuerza mayor y, ii) que se efectuó la depreciación del valor en libros de dichos activos

3.- El art. 28 numeral 8 literal a) del Reglamento de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno regula específicamente la deducibilidad de las pérdidas causadas, en caso de destrucción, daños, desaparición de los bienes del contribuyente usados en la actividad generadora de la respectiva renta y que se deban a caso fortuito o fuerza mayor, y que, además no cuenten con un seguro, consecuentemente, en función de los hechos probados se verifica que justamente esa es la norma llamada a regular el asunto controvertido, norma que fue aplicada por los juzgadores y en función de la cual llegaron a su decisión, por lo que se corrobora que su aplicación fue debida y por tanto el vicio no se configura.

Por otro lado, si bien se comprueba que respecto a la glosa tipo J, los juzgadores incluyen en su análisis el art. 21 numeral 8 literal a) del referido reglamento, al citarlo, consta el texto del art. 28 numeral 8 literal a) ibídem, evidenciándose claramente que la norma aplicada es esta última y no aquella digitada erróneamente, por lo que es claro el sentido y con ello queda sin peso el cargo de aplicación indebida realizado en dicha glosa.

6.5.4 En lo referente a la Glosa casillero 809, participación a trabajadores atribuible a ingresos exentos; se acusa la errónea interpretación del art. 46.5 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.

a) El Tribunal A quo para resolver la glosa en análisis, en el considerando 7.8 señala: ª...corresponde analizar y resolver la glosa impuesta al casillero 809 ª Participación a Trabajadores atribuible a ingresos exentosº por la suma de USD 12.275,07, cuyo motivo es que la actora habría calculado la participación a trabajadores atribuible a ingresos exentos sin tomar en consideración el numeral 5 del artículo 46 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno al restar del valor consignado en el casillero 805 ª Otras rentas exentasº el valor del casillero 808 ª Gastos incurridos para generar ingresos exentosº y, luego aplicó el 15% sobre el resultado, motivo que se observa en la página 88 de la resolución impugnada. Ante ello, la actora alegó que realizó su cálculo según el instructivo del formulario 101 publicado mediante resolución NAC-DGERCGC15-00003211. Así mismo, la resolución impugnada refiere que el Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno es de jerarquía superior a la resolución referida por la actora en virtud de lo dispuesto en el artículo 425 de la Constitución. De la revisión a la demanda encontramos que la actora cita como parte de su defensa lo dispuesto en el numeral 5 del artículo 46 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, en concordancia con lo previsto en el artículo 97 del Código de Trabajo que trata sobre la participación de trabajadores en utilidades de la empresa; así también, alega que tanto el formulario 101 presentado por HOLCIM en abril 15 de 2016, como el formulario 101 sustitutivo de julio 13 de 2016, se encontraban parametrizados de manera que el cálculo de este rubro se realizó automáticamente, lo que muestra con una captura de pantalla de dicho formulario. Así concluye que cumplió con lo prescrito en el Reglamento antes mencionado. De la revisión a la contestación a la demanda, se constata que la demandada no propone argumentos que desvirtúen lo alegado por la actora en su demanda, por lo que se considera la negativa pura y

simple en contra de lo demandado. Sobre el cuestionamiento respecto a la presente glosa, el tema a dilucidar gira en torno a la forma de cálculo de la participación de los trabajadores en las rentas exentas. Para resolver, se considera lo prescrito en el artículo 46 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, que en lo pertinente señala: ª Art. 46.- Conciliación tributaria. - Para establecer la base imponible sobre la que se aplicará la tarifa del impuesto a la renta, las sociedades y las personas naturales obligadas a llevar contabilidad, procederán a realizar los ajustes pertinentes dentro de la conciliación tributaria y que fundamentalmente consistirán en que la utilidad o pérdida líquida del ejercicio será modificada con las siguientes operaciones: (¼) 5. Se sumará también el porcentaje de participación laboral en las utilidades de las empresas atribuibles a los ingresos exentos; esto es, el 15% de tales ingresosº. En igual sentido, el Código de Trabajo establece el beneficio de la participación de trabajadores sobre las utilidades de la empresa: ª Art.97.- Participación de trabajadores en utilidades de la empresa. - El empleador o empresa reconocerá en beneficio de sus trabajadores el quince por ciento (15%) de las utilidades líquidas (¼)º. De las normas transcritas se concluye que la base imponible del Impuesto a la Renta se ve afectada por varias operaciones o ajustes que proceden sobre la utilidad líquida del ejercicio, entre estos ajustes se encuentra la participación laboral atribuible a la generación de ingresos exentos, que será del 15% de las utilidades líquidas. En este punto, conviene referir que la Sala de lo Fiscal de la ex Corte Suprema de Justicia se pronunció en el fallo No. 17-2000 (Registro Oficial No. 506 de 31 de enero de 2002) en el sentido de que la participación laboral ª no constituye una depuración que sirva para que la renta se genere y mantenga, sino que es una deducción especial que ha de considerarse no para establecer la utilidad de la empresa, sino para morigerar su monto¼ º; esto quiere decir que si la participación a trabajadores fue concebida como una deducción que pretende moderar la utilidad o pérdida líquida del ejercicio, a través de ª ajustesº como los denomina la disposición reglamentaria, es necesario que para su cálculo se consideren todos los rubros que por esencia sean procedentes disminuir. Tomando en cuenta que la utilidad líquida sobre la cual se calcula la participación a trabajadores se obtiene al deducir de los ingresos, los gastos que correspondan, es aplicable el mismo criterio para el caso de la participación a trabajadores atribuible a ingresos exentos. Del mismo modo, hemos de observar los lineamientos que, basados en la disposición reglamentaria, han sido emitidos por el Servicio de Rentas para el llenado del formulario 101 correspondiente al Impuesto a la Renta, cuyo propósito es la aplicación de las normas legales,

por lo que se estima que su sentido guarda armonía con la norma a la que se remiten. En virtud del análisis expuesto, se desecha la glosa impuesta al casillero 809 ª Participación a Trabajadores atribuible a ingresos exentosº. (el subrayado es de esta Sala de Casación).

b) De lo expuesto se observa que el Tribunal de instancia da un alcance distinto a la norma acusada de vicio, pues amplía su espectro a hechos que no están regulados por dicha norma, como es el caso de atribuir a la norma la resta de gastos sobre los ingresos exentos, situación no contemplada por el numeral 5 del art. 46 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, ya que dicha disposición expresamente señala que dentro de la conciliación tributaria, se modificará la utilidad o pérdida líquida del ejercicio, SUMANDO el porcentaje de participación laboral en las utilidades de las empresas atribuibles a los ingresos exentos; esto es, el 15% de tales ingresos. En consecuencia, al existir una errónea interpretación del art. 46.5 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, se configura el cargo alegado, debiendo entenderse dicha norma en su tenor literal, esto es, atendiendo exclusivamente a los INGRESOS EXENTOS en los términos especificados en dicho numeral. En tal virtud, se ratifica la glosa levantada por la Administración Tributaria.

7. Decisión

7.1. Este Tribunal de 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. Casar parcialmente la sentencia de 21 de junio de 2021 a las 10h28, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas; dentro del juicio No. 09501-2020-00237, en atención al análisis realizado, por lo que, se dispone a la Administración Tributaria que proceda a la reliquidación correspondiente de conformidad con el análisis contenido en esta sentencia.-

7.3. En virtud de que en el presente recurso el casacionista es el Servicio de Rentas Internas, no existe caución sobre la que debamos pronunciarnos.

7.4. Actúe la doctora Ligia Marisol Mediavilla como Secretaria Encargada de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, en virtud de la acción de personal No. Nro. 838-

UATH-2022-OQ, de fecha 28 de julio del 2022.

7.5. Sin costas.

7.6 Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen

Resolución de fácil comprensión

El análisis en casación encuentra que no se configuran los casos 2, 4 y 5 del art. 268 del COGEP, argumentados por el casacionista; puesto que las glosas acusadas se encuentran motivadas; la prueba ha sido valorada y no se ha omitido aplicar algún precepto de valoración probatoria y, finalmente, los hechos probados corroboran que las normas aplicadas fueron entendidas en su justo alcance y, correctamente aplicadas.

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL (PONENTE)

GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO
JUEZ NACIONAL (E) (E)

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

MG/FA

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.