

# REGISTRO OFICIAL<sup>®</sup>

ÓRGANO DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR



CORTE NACIONAL DE  
**JUSTICIA**

**FUNCIÓN JUDICIAL Y  
JUSTICIA INDÍGENA**

**CORTE NACIONAL DE JUSTICIA**

**SALA ESPECIALIZADA DE LO  
CONTENCIOSO TRIBUTARIO:**

**SENTENCIAS, RESOLUCIONES,  
JUICIOS Y AUTOS**

**R 74, R 75**

**FUNCIÓN JUDICIAL**

224135662-DFE

Juicio No. 17510-2019-00367 RESOLUCION N° 74-2024

**JUEZ PONENTE: GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA, JUEZ NACIONAL (PONENTE)****AUTOR/A: GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA**

**CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA.** Quito, miércoles 14 de febrero del 2024, las 13h26. **VISTOS:** La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformado por los jueces nacionales doctores Rosana Morales Ordóñez, José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela (E) y ponente, dictan la siguiente sentencia dentro de la causa No. 17510-2019-00367.

### 1. Antecedentes procesales

**1.1.** El señor Iván Ramón Smith Pulido, en calidad de apoderado general y como tal representante legal de **MMR GROUP INC, sucursal Ecuador**, presentó acción de impugnación en contra de la Resolución No. 117012019RREC304043 de 26 de junio de 2019, emitida por el Dirección Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas que negó el reclamo administrativo presentado al acta de determinación No. 17201824901308720 por concepto de impuesto a la renta del ejercicio 2014.

**1.2.** En el caso puesto en nuestro conocimiento, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en Quito, en la audiencia preliminar de común acuerdo con las partes procesales, estableció como objeto de la controversia: *“ Verificar si es posible dar de baja o anular las glosas que han sido expresamente impugnadas por la parte actora y que son las siguientes: 1.- Glosa por gastos declarados sin documentación de soporte, numeral 3.6.2.1.1.; 2.- Glosa por gastos de honorarios pagados a extranjeros por servicios ocasionales, numeral 3.6.2.2.; 3.-Glosa por pagos al exterior por reembolso de gastos, numeral 3.6.2.4.1.; 4.- Glosa por valores no sustentados por pagos locales realizados a la relacionada MMRSAL INTERNACIONAL S.A., numeral 3.6.2.4.2.; 5.-Glosa por pagos realizados por MMR GROUP, INC (sucursal extranjera) a MMR GROUP, INC (casa matriz), numeral 3.6.2.4.3., en las que se incluyen las subglosas: a. Gastos indirectos asignados desde el exterior bajo concepto: ANUAL PARENT COMPANY ADMIN, b. Servicios facturados bajo el concepto: MMR INTERNATIONAL & GROUP US PAYROLL. c. Servicios facturados bajo el concepto: subcontract expenses y professional expenses y d. Servicios facturados bajo el concepto: OH & FEE 5% - 10% sobre costos reembolsables; 6.- Glosa por servicios facturados bajo el*

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

**FUNCIÓN JUDICIAL**  
Firmado por  
JOSE DIONICIO  
SUING NAGUA  
C=EC  
L=QUITO  
CI  
1706860440  
DOCUMENTO FIRMADO  
ELECTRÓNICAMENTE

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

*concepto PARENT COMPANY GUARANTEES, numeral 3.6.2.4.4.; y, 7.- Glosa por costos que no sirvieron para generar ingresos gravados del ejercicio fiscal 2014, numeral 5°*

**1.3.** Mediante sentencia emitida el 14 de mayo del 2021, las 09h42, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, se resuelve acepta parcialmente la demanda interpuesta por la compañía MMR GROUP, INC, Sucursal Ecuador, dejando parcialmente sin efecto jurídico la Resolución impugnada, emitida por el Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas, así como su antecedente, el acta de determinación No. 17201824901308720 por concepto de impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2014.

**1.4.** Tanto la Abg. Katia Yépez Padilla, procuradora fiscal del Servicio de Rentas Internas como el señor Iván Ramón Smith Pulido, representante legal de MMR GROUP INC, mediante escritos de 15 de julio de 2021 (fs. 4258 a 4274) y (4276 y 4290) respectivamente, interponen recursos de casación en contra de la referida sentencia, los cuales son calificados como oportunos por el Tribunal de instancia y remite el proceso a la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia en auto de 26 de julio de 2021, las 15h59.

**1.5.** Mediante auto interlocutorio de 13 de julio de 2022, las 09h03, el doctor Fernando Antonio Cohn Zurita, Conjuez de la Corte Nacional de Justicia admite los recursos de casación por los siguientes casos contemplados en el art. 268 del COGEP: **RECURSO PRESENTADO POR DIRECTOR ZONAL 9 DEL SRI:** i) Por el **caso segundo:** - <sup>a</sup>Subglosa Servicios facturados bajo el concepto MMR INTERNATIONAL & GROUP US PAYROLL, por un valor de USD 528.621,94, en sus conceptos US PAYROLL por USD 356.285,73 y BURDENS 28% por USD 118.269,95,<sup>o</sup> con sustento en la **falta de motivación** infringiendo el art. 76.7.1) de la CRE, 89 del COGEP y 130 numeral 4 del COFJ

ii) Por el **caso quinto:** 1)- <sup>a</sup>Glosa por gastos declarados sin documentación de soporte por USD 314.450,45<sup>o</sup>, por la **falta de aplicación** del art. 10 primer párrafo y numeral 1 de la Ley de Régimen Tributario Interno, 10 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Documentos Complementarios, del precedente jurisprudencial No. 07-2016 de la Corte Nacional de Justicia; y la **aplicación indebida** del art. 10 numeral 14 de la Ley de Régimen Tributario Interno. 2) - <sup>a</sup>Glosa por gastos de honorarios pagados a extranjeros por servicios ocasionales por USD 145.331,75<sup>o</sup>, la **falta de aplicación** de los arts. 10 numeral 1 de la Ley de Régimen Tributario Interno y de los arts. 10 y 18 del Reglamento de Comprobantes de Venta Retención y Documentos Complementarios. 3)- <sup>a</sup>Glosa por pagos al exterior por reembolso de gastos por USD 175.701, 99<sup>o</sup>, la **aplicación indebida** del art. 30

del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno y **falta de aplicación** del art. 10 primer párrafo de la Ley de Régimen Tributario Interno. 3)- <sup>a</sup> Glosa por pagos realizados por MMR GROUP, INC (sucursal extranjera) a MMR GROUP INC (casa matriz) por USD. 1.715.210,82, respecto de la subglosa <sup>a</sup> Servicios facturados bajo el concepto SUBCONTRACT EXPENSES Y PROFESSIONALES EXPENSES, por un valor de USD 510.352,43°, la **errónea interpretación** del art. 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno. 4)- <sup>a</sup> Glosa por Servicios facturados bajo el concepto PARENT COMPANY GUARANTEES por USD 460.773,44°, la **falta de aplicación** del art. 6 de la Ley de Compañías.

#### **RECURSO PRESENTADO POR MMR GROUP INC.-**

iii) Por el **caso segundo**: La **falta de motivación** infringiendo el art. 76.7.1) de la CRE: 1)- <sup>a</sup> Glosa por valores no sustentados por pagos locales realizados a la relacionada MMRSAL INTERNACIONAL S.A., numeral 3.6.2.4.2.° 2)- <sup>a</sup> Glosa por pagos realizados por MMR GROUP, INC (Sucursal extranjera) a MMR GROUP, INC (casa matriz), numeral 3.6.2.4.3., en la que se incluyen la subglosas **B) Servicios facturados bajo el concepto MMR INTERNATIONAL & GROUP US PAYROLL°**

iv) Por el **caso tercero**: por el vicio de *citra petita*: 1)- <sup>a</sup> Glosa por pagos realizados por MMR GROUP, INC (Sucursal extranjera) a MMR GROUP, INC (casa matriz), numeral 3.6.2.4.3., en las que se incluye la subglosas: **A) Gastos indirectos asignados desde el exterior bajo el concepto ANUAL PARENT COMPANY ADMIN°**. 2)- <sup>a</sup> Glosa por pagos realizados por MMR GROUP, INC (Sucursal extranjera) a MMR GROUP, INC (casa matriz), numeral 3.6.2.4.3., en la que se incluyen la subglosas **B) Servicios facturados bajo el concepto MMR INTERNATIONAL & GROUP US PAYROLL°, D) Servicios facturados bajo el concepto <sup>a</sup> OH & FEE 5%-10% sobre costos reembolsables°**. 3)- Glosa por costos que no sirvieron para generar ingresos gravados del ejercicio fiscal 2014.

v) El **caso quinto**: 1)- <sup>a</sup> Glosa por pagos realizados por MMR GROUP, INC (Sucursal extranjera) a MMR GROUP, INC (casa matriz), numeral 3.6.2.4.3., en las que se incluye la subglosas: **A) Gastos indirectos asignados desde el exterior bajo el concepto <sup>a</sup> ANUAL PARENT COMPANY ADMIN° la **errónea interpretación** del numeral 6-A del art. 10 de la LRTI.**

## **2. Competencia**

**2.1.** La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia es competente para conocer y resolver el recurso de casación, de conformidad con lo dispuesto en los

artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador, 184 y 185 segunda parte, numeral 1 del Código Orgánico de la Función Judicial, 269 del Código Orgánico General de Procesos.

**2.2.** En virtud del sorteo de la causa, realizado el 19 de diciembre de 2022, a las 11h20, se radicó la competencia en la Sala integrada por los doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez, José Dionicio Suing Nagua (en calidad de Jueces Nacionales) y Gustavo Adolfo Durango Vela (Juez Nacional encargado) ponente de esta causa. Mediante Resolución Nro. 003-2021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificando la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; además, con Resolución Nro. 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 Nro. 2 de 5 de febrero de 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua; mediante oficio Nro. 635-SG-CNJ, la doctora Paulina Aguirre Suárez, Presidenta de la Corte Nacional de Justicia llama al doctor Gustavo Durango Vela para que asuma el despacho de la Sala Contencioso Tributaria, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo Santos, ratificado mediante oficio Nro. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero de 2021, dictado por el doctor Iván Saquicela Rodas, Presidente de la Corte Nacional de Justicia y avalado con Acción de Personal No. 166-UATH-2021-NB de 19 de febrero de 2021.

### **3. Validez procesal**

De la revisión del proceso no se observa ninguna circunstancia que pueda afectar su validez procesal y tampoco existe nulidad alguna que declarar, como así lo manifestaron los procuradores en la audiencia de casación, llevada a cabo el día jueves 25 de enero de 2024 a las 11h00. Audiencia que fue suspendida para dar a conocer el veredicto para el día jueves 8 de febrero de 2024, las 16h00.

### **4. Fundamentación del recurso de casación**

**4.1. RECURSO DE CASACIÓN DEL DIRECTOR ZONAL 9 DEL SRI.-** La autoridad tributaria fundamenta su recurso de casación así:

**4.1.1.** Respecto de la Subglosa: Servicios facturados bajo el concepto MMR INTERNATIONAL & GROUP US PAYROLL, por un valor de USD 528.621,94, en sus conceptos US PAYROLL y

BURDENS 28%, acusa el caso segundo, por el vicio de falta de motivación infringiendo los arts. 76.7.1) CRE, 89 del COGEP y 130 numeral 4 del COFJ, específicamente en el punto 7.6.2 de la sentencia; expone que, en relación al concepto US PAYROLL por USD \$ 356.285,73 en la sentencia, se observa que en primer momento el Tribunal de instancia hace relación al informe pericial presentado por el perito Ing. Salazar, posteriormente se refiere en términos generales al peritaje del SRI y termina concluyendo que el gasto ha sido debidamente sustentado y deja sin efecto la glosa, sin que dentro de este análisis se haga referencia a ninguna norma de Derecho, lo que tiene como resultado que la decisión sobre este concepto dentro de la sub glosa carezca de los presupuestos normativos necesarios para sostenerla, para lo cual transcribe el fragmento que a su criterio deja en evidencia su denuncia, principio jurídico lo cual es un requisito específico establecido en el artículo 76 numeral 7 literal l) de la Constitución de la República, el artículo 89 del COGEP, y de igual forma el artículo 130 numeral 4 del COFJ. Sobre el concepto BURDENS 28% que pertenece a la misma sub glosa, tampoco se observa que el Tribunal en su decisión haya aplicado alguna norma de derecho o principio jurídico, que permita entender que la decisión se encuentra debidamente motivada; transcribe el fragmento de la sentencia en el que pretende evidenciar su denuncia y señala que, se puede apreciar que la decisión no se encuentra motivada al no encontrarse sustentada en alguna norma de derecho o en principios jurídicos tal como lo manda el art. 76.7.1 de la Constitución de la República, 89 del COGEP y 130.4 del Código Orgánico de la Función Judicial.

**4.1.2.** Por el caso **quinto** sobre las glosas y subglosas recurridas argumenta que:

**4.1.2.1.** Glosa por gastos declarados sin documentación de soporte por USD. 314.450,45., analizada en el numeral 7.3 de la sentencia, acusa la **aplicación indebida** del art. 10 numeral 14 de la Ley de Régimen Tributario Interno, pues una vez establecidos los hechos probados el Tribunal señala que: *“Por lo manifestado, verificado que la diferencia se ajusta a lo previsto en el numeral 14 del artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno, se deja sin efecto la misma, debiendo considerarse los USD 314,450.45 como gasto deducible”*. Al respecto señala que esta norma de derecho prevé que para que los gastos devengados y pendientes de pago sean deducibles deben en primer lugar ser consecuentes con el giro normal del negocio y además que deben estar sustentados en contratos, facturas o comprobantes de venta. En el caso como se puede evidenciar la ratio de la decisión toma en cuenta el peritaje de la parte actora que indica que el sustento es un correo electrónico y no en alguno de los documentos establecidos expresamente en la norma. Así pues, indica que en la sentencia de instancia, se dice que la *“diferencia de USD 231.139,45, (...) todavía está pendiente de facturación hasta la presente fecha y el mismo se encuentra sustentado en el presente correo electrónico remitido por funcionarios de ABB a funcionarios de MMR Group”*, es claro entonces pues que al no encontrarse el gasto sustentado en contratos, facturas o comprobantes de venta sino en un correo electrónico, el

presupuesto fáctico contenido en el numeral 14 del artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno no se configura, por lo tanto no es una norma subsumible a los hechos ciertos y probados en la sentencia, ergo es una norma aplicada indebidamente por el Tribunal de instancia. Sobre **falta de aplicación** de los arts. 10 primer párrafo de la Ley de Régimen Tributario Interno, 10 numeral 1 de la Ley de Régimen Tributario Interno y 10 del Reglamento de Comprobantes de Venta Retención y Documentos Complementarios, teniendo en cuenta los presupuestos fácticos establecidos en la sentencia, es claro que en el valor de USD. 231.139,45 referido en el hecho tomado como probado por el Tribunal de instancia, no se evidencia que los valores establecidos en el gasto se sustenten en presupuestos que permitan evidenciar que tengan como propósito obtener, mantener o mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana, por lo que al no existir tales presupuestos los valores impugnados no pueden ser considerados como deducibles y en este sentido el primer párrafo del artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno es plenamente aplicable al presente caso y por lo tanto el gasto no podía ser considerado como deducible. Por otro lado, en cuanto al artículo 10.1 de la Ley de Régimen Tributario Interno, como se ha señalado el sustento del Tribunal se basa en el informe del perito que indica que el valor de USD \$ 231.139,45 se sustenta en un correo electrónico es claro que no cumple con los requisitos establecidos el Reglamento de Comprobantes de Venta Retención y Documentos Complementarios. En el presente caso es necesario tener en cuenta que el correo electrónico al que hace referencia el perito de la parte actora no es por esencia ni por naturaleza un comprobante de venta válido, de tal manera que al no verificarse el sustento del gasto, la pretensión del actor debió haber sido rechazada de plano. Sobre la **falta de aplicación** del precedente jurisprudencial No. 07-2016 del Pleno de la Corte Nacional de Justicia, establece que, bajo los argumentos del Tribunal de instancia la presentación de facturas, diarios contables y un correo electrónico son elementos suficientes para considerar a los gastos registrados como deducible, cuando es clara la línea jurisprudencial al sostener que además de los elementos formales, se deberá contar con los requisitos materiales, es decir aquellos con los que se pueda comprobar la materialidad de la transacción, argumento que no ha sido tomado en cuenta y por tal no se ha aplicado al fallo emitido dentro de la presente causa. La falta aplicación del precedente jurisprudencial, afecto en la decisión del fallo, pues de haber sido tomado en cuenta, el gasto registrado no se debía haber considerado como deducible, pues no cumple con los requisitos que demuestren la secuencialidad del gasto, señala que si los jueces A-quo hubieran aplicado las normas y el precedente obligatorio, hubiesen decidido que los gastos por la glosa cuestionada no son deducibles, y por lo tanto debieron ratificar la glosa establecida por el SRI.

**4.1.2.2.** En cuanto a la <sup>a</sup>Glosa por gastos de honorarios pagados a extranjeros por servicios ocasionales por USD145.331,75°, analizada en el numeral 7.4 de la sentencia señala que existe **falta**

**de aplicación** del numeral 1 del art. 10 de la LRTI y de los arts. 10 y 18 numeral 1 del Reglamento de Comprobantes de Venta Retención y Documentos Complementarios (RCVRDC), pues considera que con los hechos establecidos como ciertos y probados por el Tribunal juzgador, y teniendo como premisa el control de legalidad sobre la glosa impugnada, considerando lo indicado por el perito, esto es que el sustento de la deducibilidad del gasto parte de las liquidaciones de pago presentadas por el contribuyente; sin embargo no es un hecho discutido que las liquidaciones de pago fueron emitidas con autorización comprendida entre el 6 de octubre de 2016 al 6 de octubre de 2017, siendo que el ejercicio fiscal materia de análisis corresponde al año 2014. En este mismo orden de ideas es importante tener en cuenta que el concepto por el cual se emite la glosa es por pago de honorarios pagados a extranjeros, por lo que este gasto se debe sustentar, además de otros medios probatorios principalmente en comprobantes de venta, y en particular liquidaciones de pago. Expresa que, la normativa aplicable al presente caso y con lo cual se podrá evidenciar que tales gastos no pueden ser considerados como deducibles, es el art. 10.1 de la LRTI ya que al ser honorarios los que la empresa debía pagar, el sustento documental que debía tener en cuenta el Tribunal para analizar la deducibilidad, es principalmente las liquidaciones de pago y las presentadas corresponden a documentos con autorizaciones vigentes desde octubre de 2016 a octubre de 2017, siendo el período fiscal a ser analizado el 2014. Lo que debía considerar es el cumplimiento de los requisitos establecidos en el art. 18.1 del RCVRDC el que exige el número, día mes y año de autorización como requisito para la emisión de los comprobantes de venta, y esto tiene una razón de ser, pues debe existir un cumplimiento de los deberes formales de los contribuyentes para que pueda obtenerse los beneficios tributarios. Adicionalmente a ello, el hecho que consten estos datos en los comprobantes de venta, permite tener la certeza que hayan sido emitidos por el concepto que se los presenta y no sirvan como medios para justificar presuntos pagos que no hayan tenido una esencia económica en su momento. En el presente caso es claro que las liquidaciones de pago que se han presentado no guardan relación con los gastos que el contribuyente pretende deducirse por concepto de pago de honorarios a extranjeros, pues las autorizaciones de las liquidaciones corresponden a ejercicios económicos distintos a los que se discuten en el presente proceso. Es en este sentido que si el Tribunal de instancia hubiese considerado y aplicado las normas denunciadas, se hubiese percatado que al no existir documentos válidos en el período (2014) el gasto no es deducible y por lo tanto se debió desechar la pretensión planteada por el contribuyente, ratificando la glosa establecida por el SRI.

**4.1.2.3.** Respecto de la <sup>a</sup>Glosa por pagos al exterior por reembolso de gastos por USD 175.701,99 (numeral 3.6.2.4.1. del acta de determinación, 4.6 de la resolución impugnada) que se encuentra analizada y resuelta en el punto 7.5 de la sentencia, acusa el vicio de **aplicación indebida** del arts. 30 del RALRTI y **falta de aplicación** del art. 10 primer párrafo de la LRTI, ya que, con los hechos

ciertos y probados por el Tribunal, una vez que transcribe el fragmento de sentencia en la que advierte los yerros, establece que en la sentencia se hace relación al informe pericial de la parte actora, pero en ningún momento hace relación que los pagos realizados al exterior estén directamente relacionados con la actividad en el Ecuador y además que se destinen a la obtención de rentas gravadas. Teniendo como premisa lo señalado, es importante tener en cuenta la parte pertinente del art. 30 del Reglamento para la Aplicación de la LRTI que es la norma jurídica que el Tribunal de instancia aplica en su ratio decidendi. Afirma que la norma denunciada, contiene dos presupuestos básicos: a) que estén directamente relacionados con la actividad en el Ecuador y b) que se destinen a la obtención de rentas gravadas. Como se puede evidenciar de los hechos considerados como ciertos y probados en la sentencia recurrida no se puede evidenciar del informe pericial presentado por la parte actora y establecido en la sentencia que los pagos estén relacionados con la actividad de la empresa en Ecuador ni que hayan sido realizados para obtener rentas gravadas, por lo que partiendo de estos presupuestos fácticos, el referido artículo reglamentario, no es subsumible a los hechos ciertos y probados de la sentencia, por lo que es una norma indebidamente aplicada por el Tribunal de Instancia. Sobre la **falta de aplicación** del primer párrafo del art. 10 de la LRTI, considerando los hechos ciertos y probados en la sentencia, es claro que se ha podido constatar que los pagos realizados no tienen relación con la actividad de la empresa en Ecuador, y mucho menos que estos pagos hayan sido para obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana que no estén exentos, además no cumplen con el presupuesto establecidos en la norma denunciada como no aplicada, por lo que se configura el vicio de su falta de aplicación, lo cual es determinante en la parte dispositiva de la sentencia pues de haberlas aplicado el Tribunal de instancia hubiera desechado la pretensión planteada por el contribuyente, ratificando la glosa establecida por el SRI.

**4.1.2.4.** Respecto de subglosa por concepto "Servicios facturados bajo concepto "SUBCONTRACT EXPENSES Y PROFESSIONAL EXPENSES POR USD. 510.352,43", analizada en el punto 7.6.3 de la sentencia se acusa la **errónea interpretación** del art. 10 de la LRTI; expresa que con los hechos considerados como ciertos y probados en la sentencia, no se puede verificar que los gastos efectuados han servido para obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana que no estén exentos. La interpretación que ha hecho el Tribunal de instancia respecto al alcance de la norma denunciada se basa en que se puede aceptar la deducción de un gasto únicamente con la existencia de documentos que lo sustenten el gasto; lo cual es una interpretación errónea del alcance de la norma jurídica por cuanto no observa que, previo a señalar que un gasto pueda ser considerado como deducible es menester verificar que haya sido efectuado con propósito de obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana que no estén exentos. Como se puede evidenciar el alcance que otorga el Tribunal de instancia a la norma es distinto al que por esencia le corresponde y por lo tanto al no

observar su estructura y alcance se comete en la sentencia un error in iudicando respecto ejercicio hermenéutico que, debe ser corregido.

**4.1.2.5.** Finalmente, sobre la <sup>a</sup>Glosa por servicios facturados bajo el concepto PARENT COMPANY GUARANTEES por USD 460.773,44 (numeral 3.6.2.4.4. del acta de determinación y 4.9 de la resolución impugnada)<sup>o</sup> que es analizada en el punto 7.8 de la sentencia, acusa la **falta de aplicación** del art. 6 de la Ley de Compañías; con los hechos establecidos como ciertos y probados, el recurrente dice que es claro que el gasto realizado por el contribuyente se sustenta en una comisión cobrada por la casa matriz por haber obtenido las pólizas requeridas para que la compañía domiciliada en el Ecuador pueda participar en un concurso público. Es así pues que el Tribunal de instancia considera que este gasto representa un gasto de gestión que puede ser considerado como deducible. Establece que, considerando que la compañía MMR GROUP INC, es una compañía domiciliada en el Ecuador, por su esencia y naturaleza no puede ser considerada como un ente totalmente a MMR GROUP casa matriz, por lo que, si el Tribunal de instancia hubiese aplicado el artículo 6 de la Ley de Compañías pudo haberse percatado que el pago de la comisión de 1,75% se lo realiza la empresa a sí misma por lo que no es dable que se pueda considerar este pago como deducible a favor de la parte actora. Solicita se case la sentencia respecto de las glosas y subglosas recurridas.

**4.2. Contestación del recurso por la parte actora.-** El apoderado general de MMR GROUP INC, dentro del término concedido en el auto de calificación, da contestación del recurso de casación del SRI (fs. 79 a la 95 del cuadernillo de casación), se refiere a todas y cada una de las glosas que han sido recurridas, argumenta que el Tribunal de instancia acogiendo pronunciamientos de la Corte Constitucional toma una postura autónoma y crítica en relación a la deducibilidad de los gastos y, a partir de un análisis argumentativo con base en los hechos, los medios probatorios y la subsunción de los hechos a las normas emitió su pronunciamiento independiente del criterio empleado por el SRI en el acto impugnado y su antecedente; por lo que afirma existe suficiencia fáctica y normativa, argumentos que sostiene también en la audiencia de casación llevada a efecto en esta causa; en conclusión solicita no se case la sentencia.

**4.3. RECURSO DE CASACIÓN DE MMR GROUP INC.-** La compañía actora fundamenta su recurso en los casos 2, 3 y 5 del art. 268 del COGEP en los siguientes términos:

**4.3.1.** Sobre la <sup>a</sup>Glosa por valores no sustentados por pagos locales realizados a la relacionada MMRSAL INTERNACIONAL S.A., numeral 3.6.2.4.2.<sup>o</sup> acusa la falta del requisito de motivación lo que configura el caso 2 del art. 268 del COGEP, pues refiere que el Tribunal A quo supone la existencia de una compensación respecto a los porcentajes fijados en el contrato, señalando que *<sup>a</sup>podríamos entender que corresponden a una especie de compensación por los servicios prestados*

por MMR SAL...<sup>o</sup>, luego de lo cual sin ningún análisis habla de <sup>a</sup>compensaciones voluntarias<sup>o</sup>, para finalmente concluir que estas no se ajustan al presupuesto de deducibilidad establecido en el numeral 1 del art. 10 de la LRTI por lo que no cabe la deducibilidad del gasto. (¼), cita el contenido de los arts. 76.7.1) de la CRE, 89 del COGEP, la sentencia constitucional No. 2453-16-EP y la sentencia de casación No. 01501-2018-00107, para señalar que *“conforme el estándar de motivación establecido por la Corte Constitucional y Corte Nacional de Justicia, se debe concatenar las situaciones fácticas a las normas jurídicas, con un razonamiento lógico sustentado en premisas que partan de hechos reales.”* Afirma que, en el presente caso, el fallo da por válidas sus propias presunciones de las cuales establece la existencia de *“compensaciones voluntarias”*, sin relacionar a la prueba aportada por las partes y practicadas dentro del juicio; y lo que es peor aún sin realizar un análisis que establezca las premisas fácticas de las cuales derivan sus conclusiones. Adicionalmente, el Tribunal se contradice en su fundamentación pues reconoce que los valores pagados se encuentran debidamente relacionadas al subcontrato con NIMRSAL INTERNACIONAL S.A. así como soportadas en la política corporativa y el acta de directorio de la casa matriz, para posteriormente establecer que dichos pagos al ser voluntarios no se constituyen como gastos deducibles, con ello deja de considerar que de conformidad con el art. 311 del COGEP, la carga de la prueba en materia contencioso tributaria le corresponde a la Administración; por lo que, el SRI debía presentar prueba para llevar a la convicción al Tribunal de que los actos de MMR Sucursal Ecuador, llevaban a la existencia de la obligación tributaria, situación que no ha sucedido en la presente causa. Resulta evidente que no existe un ejercicio para arribar a las conclusiones, existen presunciones dejando de considerar que todo pago entre privados nace como una contraprestación de un acuerdo de voluntades; por lo que, en su esencia, el hecho de ser voluntario entre las partes, no se subsume al presupuesto normativo que el Tribunal pretende aplicar para sustentar su conclusión. No se cumple con la garantía de motivación en la glosa objeto de esta sección, puesto que en base a supuestos y sin análisis alguno el fallo llega a desconocer la deducibilidad de un gasto, considerando que no se cumple el presupuesto del art. 10 numeral 1 de la LRTI.

**4.3.2.** Respecto de la Glosa por pagos realizados por MMR GROUP, INC (sucursal extranjera) A MMR GROUP, INC (casa matriz), numeral 3.6.2.4.3., en las que se incluyen las subglosas: **A. Gastos indirectos asignados desde el exterior bajo concepto: ANUAL PARENT COMPANY ADMIN,** denuncia el vicio de *citra petita*. El fallo omite resolver todos los puntos establecidos como objeto de la Litis, lo que configura el caso 3 del art. 268 del COGEP y lo argumenta señalando que en el numeral 7 de la sentencia, se resolvió respecto de la glosa objeto del recurso y que en el considerando 7.2. reconoce que mi representada ha alegado nulidad por falta de motivación respecto de esta glosa (párrafo 164 de la demanda), sin embargo, en la sentencia al momento de analizar la glosa y,

específicamente respecto de la subglosa de esta sección no se evidencia un análisis de la pretensión principal de nulidad por falta de motivación respecto de dicha glosa y las correspondientes subglosas. Del fragmento de la sentencia que cita en el párrafo 34 de su recurso, se evidencia que el Tribunal únicamente se ha pronunciado sobre la pretensión subsidiaria de dejar sin efecto la subglosa analizando los documentos de soporte, sin considerar la alegación principal de falta de motivación que ha sido reconocida como alegada por MMR Sucursal Ecuador en el fallo y que consta en el acto de proposición. Cita el juicio de Sala Laboral No. 1087-2011 que se refiere al caso cuarto y concluye que *“En este sentido, se configura la causal tercera del Art. 268 del COGEP, toda vez que se ha omitido resolver en sentencia uno de los asuntos de la controversia, puesto que conforme consta en el objeto de la Litis, así como en la demanda y su contestación por parte del SRI, el fallo debió pronunciarse respecto de la motivación de la A. Gastos indirectos asignados desde el exterior bajo concepto: ANUAL PARENT COMPANY ADMIN. situación que no se ha producido, lo que deviene en la procedencia del recurso de casación interpuesto.”*

**4.3.3.** Sobre esta misma subglosa acusa la **errónea interpretación** del numeral 6-A del art. 10 de la LRTI lo que configura el caso 5 del art. 268 del COGEP, establece que, en el punto 7.6.1 de la sentencia transcribe la norma legal que se refiere al límite de la asignación de gastos indirectos desde el exterior a las sucursales domiciliadas en el Ecuador y concluye que MMR Sucursal Ecuador estaba en la obligación de soportar los gastos indirectos asignados desde su casa matriz en documentos que permitan establecer la real prestación de los servicios descritos por estar en un proceso de determinación. Sin embargo, el texto normativo no establece condicionamientos o requisitos adicionales, sino que fija un porcentaje hasta el que procede la deducibilidad de las asignaciones siendo esta la voluntad del legislador, por cuanto la doctrina define al gasto indirecto como aquellos gastos que son asignados por casa matriz en función de algún método de cargo, pues son erogados en función del beneficio de todas sus subsidiarias y no constituyen prestaciones de servicio directos. Es claro que la norma no hace distinción alguna ni fija requisito o solemnidad para la asignación de gastos indirectos (*Ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemos*); sin embargo, de manera infundada el Tribunal A quo da validez al requerimiento excesivo del SRI de exigir el soporte de la prestación del servicio desconociendo la naturaleza del gasto objeto de la subglosa (indirecto), evidenciándose una errónea interpretación del numeral 6-A del art. 10 de la LRTI, toda vez que dicha norma no ha concebido que se debe probar el soporte de la prestación del servicio, por lo que si se hubiera aplicado la norma con su interpretación literal y restrictiva, el juzgador debía establecer que el único presupuesto jurídico para la deducibilidad de los gastos indirectos, en la aplicación de la norma debía desvanecer la glosa. Cita el artículo 226 de la Constitución de la República del Ecuador y de la Corte Nacional de Justicia la Gaceta Judicial. Año CIII. Serie XVII. No. 10. Página 3346. Quito, 2 de julio de 2002. Al hacer esta errónea interpretación, el Tribunal A quo desnaturaliza el numeral 6-A del

art. 10 de la LRTI, puesto que pretende atar la asignación de gastos desde el exterior que no exige ningún requisito, a la justificación de gastos locales; error que es determinante, puesto que el fallo hace exigencias fuera de la medida legal para desconocer el gasto.

**4.3.4.** En cuanto a la misma Glosa por pagos realizados por MMR GROUP, INC (SUCURSAL EXTRANJERA) A MMR GROUP, INC (CASA MATRIZ), numeral 3.6.2.4.3., se incluye la subglosa: **B. Servicios facturados bajo el concepto: MMR INTERNATIONAL & GROUP US PAYROLL.** expresa que, con relación a la subglosa, el Tribunal deberá considerar que el mismo se compone de tres conceptos, estos son: US PAYROLL° por USD 356.285,73, °BURDENS 28%° por USD 118.269,95 y °OH & PROFIT 10%° por USD 54.066,26. En el presente, recurso únicamente nos pronunciaremos sobre la diferencia de °OH & PROFIT 10%° por USD 54.066,26, para lo cual acusa del vicio de *citra petita*, pues el fallo omite resolver todos los puntos establecidos como objeto de la Litis lo que configura la causal establecida en el numeral 3 del art. 268 del COGEP, denuncia que la efectúa en razón de que en el numeral séptimo de la sentencia, considera lo siguiente: *“(...)al momento de efectuar el control de legalidad del acto, pueda analizar la debida motivación de cada glosa impugnada. Al efecto, la sentencia tratará cada glosa de forma individual y conforme a las pretensiones de las partes”*. En el considerando 7.7. de la sentencia se resolvió respecto de la glosa y subglosas señaladas y argumenta que el Tribunal de instancia en el considerando 7.2. reconoce que mi representada ha alegado nulidad por falta de motivación respecto de la glosa conforme consta del libelo de demanda (párrafo 164); sin embargo, en la sentencia el momento de analizar la subglosa de esta sección no se evidencia un análisis de la pretensión principal de nulidad por falta de motivación respecto de la glosa y la subglosa B, únicamente se ha pronunciado sobre la pretensión subsidiaria de dejar sin efecto la subglosa analizando los documentos de soporte, sin considerar la alegación principal de falta de motivación que fue alegada por MMR Sucursal Ecuador. Cita la sentencia de la Sala de lo Laboral de la Corte Nacional (1087-2011) que se pronuncia sobre la infracción denunciada por el caso 3 del art. 268 del COGEP, puesto que conforme consta en el objeto de la Litis, el fallo debió pronunciarse respecto de la motivación de la subglosa B. por USD 54.066,26. situación que no se ha producido, lo que deviene en la procedencia del recurso de casación.

**4.3.5.** Respecto de esta misma glosa acusa la falta del requisito de motivación lo que configura el caso 2 del art. 268 del COGEP, pues en la sentencia el Tribunal A quo considera que, es un oh&fee acordado entre las partes y lo califica como pago de manejo que no tiene relación con la generación de renta gravada, sin realizar ningún tipo de análisis y sin sustento normativo alguno. Sobre el estándar de motivación establecido por la Corte Constitucional y Corte Nacional de Justicia, esto es que se debe concatenar las situaciones fácticas a las normas jurídicas, con un razonamiento lógico sustentado en premisas que partan de hechos reales, resulta evidente que en el fallo recurrido no existe un

ejercicio para arribar a las conclusiones sino que existen presunciones dejando de considerar que todo pago entre privados nace como una contraprestación de un acuerdo de voluntades; afirma que se ha dejado de considerar lo que dispone el art. 311 del COGEP. Concluye que, en el presente caso no se cumple con la garantía de motivación en la glosa objeto de esta sección, puesto que en base a supuestos y sin análisis alguno el fallo llega a desconocer la deducibilidad de un gasto, sin establecer qué norma sustenta dicha conclusión y sin ningún análisis ni considerando otra premisa, lo califica como <sup>a</sup> pago de manejo<sup>o</sup>, y de esta manera concluye que el mismo no tiene relación con generación de renta gravada, pero no explica en que consiste en mismo o porqué llega a esa definición. En el presente caso, no existe subsunción de hechos a una norma, que sustente el desconocimiento del gasto, así como la explicación del hecho, lo que evidencia la falta absoluta de motivación en la presente glosa.

**4.3.6.** En cuanto a la misma Glosa (3.6.2.4.3.), específicamente a la subglosa: **D. Servicios facturados bajo el concepto: OH & FEE 5%-10% SOBRE COSTOS REEMBOLSABLES.** afirma que se ha incurrido en el vicio de *citra petita*, puesto que se omite resolver todos los puntos objeto de la Litis, configurándose el caso 3 del art. 268 del COGEP, afirma que, en el considerando 7.7 el Tribunal resuelve esta subglosa (párrafos 127 al 132 del escrito de la demanda) pero ha omitido pronunciarse, insiste en el fallo de la Sala de lo Laboral de la Corte Nacional de Justicia que se refiere sobre el vicio denunciado y ratifica que en la sentencia no se ha pronunciado sobre esta subglosa.

**4.3.7.** Finalmente sobre la Glosa por costos que no sirvieron para generar ingresos gravados del ejercicio fiscal 2014, acusa el vicio de *citra petita*, pues sobre esta glosa se emite voto de mayoría, considera que el fallo omite resolver todos los puntos establecidos como objeto de la Litis, configurándose la causal establecida en el numeral 3 del art. 268 del COGEP, arguyendo que en el fallo se ha establecido los argumentos de la parte actora, del SRI y las consideraciones del Tribunal (mismas que son transcritas en el recurso de casación); que el objeto de la Litis respecto de esta glosa se concretó en que el Tribunal A-quo establezca el derecho que tiene MMR Sucursal Ecuador a que el SRI reconozca los gastos correspondientes a los ejercicios 2015 y 2016, en base a que fueron aceptados por la empresa en el acta de determinación del año 2014. Continúa señalando que, no siendo un hecho controvertido, MMR Sucursal Ecuador efectivamente aceptó la glosa constante en el cuadro No. 11 del Acta de Determinación, en la que el Fisco desconoce gastos del ejercicio fiscal 2014 USD 2.847.062,03, constituyéndose en un acto firme conforme el art. 83 del Código Tributario. La discusión respecto a si había o no adquirido firmeza esta glosa, no fue el objeto de la Litis, ni estuvo en discusión si cabía o no la aplicación de la precitada norma, es decir la sentencia contiene un pronunciamiento que no fue materia de litigio. Señala que, el fallo en lugar de establecer lo antes expuesto, debía analizar si cabía o no el reconocimiento de los gastos aceptados en el año 2014, en

ejercicios futuros, y para ello debió ceñirse a lo prescrito por el art. 313 del COGEP, que establece el control de legalidad del juzgador. Concluye su argumento señalando que, si se hubiera resuelto este punto se hubiera señalado lo manifestado en el voto salvado y afirma que es evidente que la sentencia de mayoría omitió pronunciarse respecto del reconocimiento de los gastos aceptados en el año 2014, para que en ejercicios futuros conforme es su derecho, se liquiden según corresponda.

**4.4. Contestación del recurso por la parte demandada.-** La procuradora fiscal del Servicio de Rentas Internas, dentro del término de ley, da contestación al recurso de casación de MMR GROUP INC., argumentos que son ratificados en la audiencia de casación y disiente totalmente con los fundamentos de la empresa, por tanto solicita que se rechace el recurso de casación propuesto y se confirme la sentencia en relación a estas glosas confirmadas.

## 5. Problema Jurídico

Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación, incurre en los siguientes vicios propuestos por las partes procesales:

**5.1. Del recurso de casación presentado por Director Zonal 9 del SRI.-** Las siguientes glosas y subglosas: **i) Por el caso segundo:** - <sup>a</sup>Subglosa Servicios facturados bajo el concepto MMR INTERNATIONAL & GROUP US PAYROLL, por un valor de USD 528.621,94, en sus conceptos US PAYROLL por USD 356.285,73 y BURDENS 28% por USD 118.269,95,<sup>o</sup> la **falta de motivación** infringiendo el art. 76.7.1) de la CRE, 89 del COGEP y 130 numeral 4 del COFJ. **ii) Por el caso quinto:** - <sup>a</sup>Glosa por gastos declarados sin documentación de soporte por USD 314.450,45<sup>o</sup>, la **falta de aplicación** del art. 10 primer párrafo y numeral 1 de la Ley de Régimen Tributario Interno, 10 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Documentos Complementarios, del precedente jurisprudencial No. 07-2016 de la Corte Nacional de Justicia; y la **aplicación indebida** del art. 10 numeral 14 de la Ley de Régimen Tributario Interno. - <sup>a</sup>Glosa por gastos de honorarios pagados a extranjeros por servicios ocasionales por USD 145.331,75<sup>o</sup>, la **falta de aplicación** de los arts. 10 numeral 1 de la Ley de Régimen Tributario Interno y de los arts. 10 y 18 del Reglamento de Comprobantes de Venta Retención y Documentos Complementarios. - <sup>a</sup>Glosa por pagos al exterior por reembolso de gastos por USD 175.701, 99<sup>o</sup>, la **aplicación indebida** del art. 30 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno y **falta de aplicación** del art. 10 primer párrafo de la Ley de Régimen Tributario Interno. - <sup>a</sup>Glosa por pagos realizados por MMR GROUP INC (sucursal extranjera) a MMR GROUP INC (casa matriz) por USD. 1.715.210,82, respecto de la subglosa <sup>a</sup>Servicios facturados bajo el concepto SUBCONTRACT EXPENSES Y

PROFESSIONALES EXPENSES, por un valor de USD 510.352,43°, la **errónea interpretación** del art. 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno. - <sup>a</sup>Glosa por Servicios facturados bajo el concepto PARENT COMPANY GUARANTEES por USD 460.773,44°, la **falta de aplicación** del art. 6 de la Ley de Compañías.

**5.2. Del recurso de casación presentado por MMR GROUP INC.-** Las siguientes glosas y subglosas: **iii)** Por el **caso segundo:** La **falta de motivación** infringiendo el art. 76.7.I) de la CRE: - <sup>a</sup>Glosa por valores no sustentados por pagos locales realizados a la relacionada MMRSAL INTERNACIONAL S.A., numeral 3.6.2.4.2.° - <sup>a</sup>Glosa por pagos realizados por MMR GROUP, INC (Sucursal extranjera) a MMR GROUP, INC (casa matriz), numeral 3.6.2.4.3., en la que se incluyen la subglosas **B)** Servicios facturados bajo el concepto MMR INTERNATIONAL & GROUP US PAYROLL° **iv)** Por el **caso tercero:** El vicio de *citra petita*: - <sup>a</sup>Glosa por pagos realizados por MMR GROUP, INC (Sucursal extranjera) a MMR GROUP, INC (casa matriz), numeral 3.6.2.4.3., en las que se incluye la subglosas: **A)** Gastos indirectos asignados desde el exterior bajo el concepto ANUAL PARENT COMPANY ADMIN° - <sup>a</sup>Glosa por pagos realizados por MMR GROUP, INC (Sucursal extranjera) a MMR GROUP, INC (casa matriz), numeral 3.6.2.4.3., en la que se incluyen la subglosas **B)** Servicios facturados bajo el concepto MMR INTERNATIONAL & GROUP US PAYROLL°, **D)** Servicios facturados bajo el concepto <sup>a</sup>OH & FEE 5%-10% sobre costos reembolsables°.- Glosa por costos que no sirvieron para generar ingresos gravados del ejercicio fiscal 2014, numeral 5. **v)** El **caso quinto:** - <sup>a</sup>Glosa por pagos realizados por MMR GROUP, INC (Sucursal extranjera) a MMR GROUP, INC (casa matriz), numeral 3.6.2.4.3., en las que se incluye la subglosas: **A)** Gastos indirectos asignados desde el exterior bajo el concepto <sup>a</sup>ANUAL PARENT COMPANY ADMIN° la **errónea interpretación** del numeral 6-A del art. 10 de la LRTI.

## 6. Análisis del Tribunal de casación

**6.1. Consideraciones generales.-** Los recursos de casación interpuestos se fundamentan en los casos 2, 3 y 5 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos que establecen:

*<sup>a</sup>Art. 268.- Casos.- El recurso de casación procederá en los siguientes casos: (1/4) 2. Cuando la sentencia o auto no contenga los requisitos exigidos por la ley o en su parte dispositiva se adopten decisiones contradictorias o incompatibles así como, cuando no cumplan el requisito de motivación. 3. Cuando se haya resuelto en la sentencia o auto lo que no sea materia del litigio o se haya concedido más allá de lo demandado, o se omita resolver algún punto de la controversia (1/4) 5.*

*Cuando se haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho sustantivo, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, que hayan sido determinantes en la parte dispositiva de la sentencia o auto.*<sup>o</sup>

**6.1.1.** El **caso 2** se refiere a la transgresión de normas relacionadas con la estructura, contenido y forma de la sentencia o auto, la que podría configurarse de tres formas: 1) por defectos en la estructura del fallo que se dan por la falta de requisitos exigidos por la ley para la sentencia o auto, 2) por incongruencia en la parte dispositiva del fallo en cuanto se adopten resoluciones contradictorias o incompatibles; y, 3) cuando la sentencia no cumpla con el requisito constitucional y legal de la debida motivación. El recurso de casación interpuesto se fundamenta en que la sentencia no se cumple con el requisito de la motivación. La motivación es uno de los requisitos esenciales que deben cumplir las decisiones de las funciones públicas, ya sea en el ámbito administrativo o judicial. Motivar es explicar la manera en que las normas jurídicas son aplicables a los hechos controvertidos y definidos en la litis del proceso, luego de que éstos han sido verificados en base a las pruebas debida y legalmente actuadas.

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

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

**6.2. Alcances doctrinarios de los vicios denunciados.-** El autor Luis Armando Tolosa Villabona, en su obra: Teoría y Técnica de la Casación, 2008, Bogotá-Colombia, Ediciones Doctrina y Ley Ltda. pág. 359, 361 sobre la **falta de aplicación**, sostiene que: *“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 “la infracción directa típica”, por haberlo ignorado el sentenciador o por no haberle reconocido validez, sea por desconocimiento del fallador o por abierta rebeldía*

contra el precepto<sup>1/4</sup>°. La falta de aplicación <sup>a</sup> ocurre cuando el sentenciador niega en el fallo la existencia de un precepto, lo ignora frente al caso debatido. Es error contra ius, es rebeldía y desconocimiento de la norma. Es error de existencia de la norma por haberse excluido ésta en la sentencia.° Respecto de la **aplicación indebida** refiere que: <sup>a</sup> "...es un error de selección de una norma jurídica. El juez aplica una norma que no es llamada a regular, gobernar u operar en el caso debatido. Se trata de una sentencia injusta, y el error, es error de subsunción o de aplicación. A la norma se la entiende rectamente pero se aplica a un hecho no gobernado por ella, haciéndole producir efectos que no contempla (<sup>1/4</sup>) cuando la norma ha sido entendida rectamente en su alcance y significado, más se la ha utilizado para un caso que no es el que ella contempla.° Para Calamandrei, al vicio de aplicación indebida puede llegarse <sup>a</sup> (<sup>1/4</sup>) por dos distintos modos que son perfectamente aplicables en nuestra técnica: porque, o puede errarse al precisar las circunstancias de hecho que son relevantes para que la norma entre en juego (yerro de diagnosis jurídica), o pueda padecerse equivocación al establecer la diferencia o semejanza que media entre la hipótesis legal y la tesis del caso concreto. Finalmente, la **errónea interpretación** <sup>a</sup> 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.° (Sentencia de 6 de Julio del 2021. Juicio No. 09504-2012-0041)°

### 6.3. Normas consideradas violentadas:

#### Constitución de la República del Ecuador

<sup>a</sup> 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: (<sup>1/4</sup>) 7. El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías: (<sup>1/4</sup>) 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°.

#### Código Orgánico General de Procesos

*“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”.*

### **Código Orgánico de la Función Judicial**

*“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”.*

### **Ley de Régimen Tributario Interno**

*“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: 1.- Los costos y gastos imputables al ingreso, que se encuentren debidamente sustentados en comprobantes de venta que cumplan los requisitos establecidos en el reglamento correspondiente; (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;”*

*“6-A (¼).- Los gastos indirectos asignados desde el exterior a sociedades domiciliadas en el Ecuador por sus partes relacionadas, hasta un máximo del 5% de la base imponible del Impuesto a la Renta más el valor de dichos gastos. Para el caso de las sociedades que se encuentren en el ciclo preoperativo del negocio, éste porcentaje corresponderá al 5% del total de los activos, sin perjuicio de la retención en la fuente correspondiente. (...)” (Agregado por el Art. 4 de la Ley s/n, [R.O. 94-S, 23-XII-2009](#); y, reformado por el Art. 26 del Decreto Ley s/n, [R.O. 244-S, 27-VII-2010](#))*

**Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno**

***“Art. 30.- Deducción por pagos al exterior.-** Son deducibles los pagos efectuados al exterior que estén directamente relacionados con la actividad en el Ecuador y se destinen a la obtención de rentas gravadas. Los pagos efectuados al exterior son deducibles siempre que se haya efectuado la correspondiente retención en la fuente de Impuesto a la Renta. Si el sujeto pasivo omitiere la retención en la fuente, será responsable del pago del impuesto, caso en el cual el valor de la retención deberá ser considerado como gasto no deducible en la conciliación tributaria de su declaración de impuesto a la renta para el ejercicio fiscal correspondiente. Los pagos al exterior que a continuación se detallan serán deducibles cumpliendo además las siguientes reglas: (I) Reembolsos.- Son deducibles como gastos los valores que el sujeto pasivo reembolse al exterior por concepto de gastos incurridos en el exterior, directamente relacionados con la actividad desarrollada en el Ecuador por el sujeto pasivo que los reembolse, siempre que se haya efectuado la retención en la fuente del Impuesto a la Renta. El reembolso se entenderá producido cuando concurran las siguientes circunstancias: a) Los gastos reembolsados se originan en una decisión de la empresa mandante, quien por alguna causa no pudo efectuar el gasto en forma directa, o porque en su defecto le resultaba económicamente conveniente acudir a un tercero para que actúe en su nombre; b) Los importes de los reembolsos de gastos corresponden a valores previamente establecidos; y, c) Existan documentos de soporte que avalen la compra del bien o la prestación de servicios que son objeto del reembolso”.*

**Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Documentos Complementarios**

***“Art. 10.- Sustento de costos y gastos.-** Para sustentar costos y gastos del adquirente de bienes o servicios, a efectos de la determinación y liquidación del impuesto a la renta, se considerarán como comprobantes válidos los determinados en este reglamento, siempre que cumplan con los requisitos establecidos en el mismo y permitan una identificación precisa del adquirente o beneficiario. (1/4)”*

***“Art. 18.- Requisitos pre impresos para las facturas, notas de venta, liquidaciones de compras de bienes y prestación de servicios, notas de crédito y notas de débito.-** Estos documentos deberán contener los siguientes requisitos pre impresos: 1. Número, día, mes y año de la autorización de impresión del documento, otorgado por el Servicio de Rentas Internas”.*

**Precedente Jurisprudencial No. 07-2016 del Pleno de la Corte Nacional**

***“Art. 3.- DECLARAR COMO JURISPRUDENCIA VINCULANTE, el siguiente punto de derecho: “Para que un gasto sea considerado como deducible a efecto del cálculo del Impuesto a la Renta, se debe tener en cuenta que, además del cumplimiento de los requisitos formales, debe tener una secuencialidad formal - material, demostrándose sustentadamente a través de la emisión de los comprobantes de venta, retención y complementarios, forma de pago, acreditación en cuenta en favor del beneficiario y la verificación de la fuente de la obligación que demuestre que efectivamente se haya realizado la transferencia del bien o que se haya prestado el servicio”, reiterado en las sentencias que se detallan en el numeral anterior.; y en tal virtud declarar que CONSTITUYE PRECEDENTE OBLIGATORIO a partir de la fecha de publicación de esta Resolución en el Registro Oficial”.***

### **Ley de Compañías**

***<sup>a</sup> Art. 6.-** Toda compañía nacional o extranjera que negociare o contrajere obligaciones en el Ecuador deberá tener en la República un apoderado o representante que pueda contestar las demandas y cumplir las obligaciones respectivas. Sin perjuicio de lo que se dispone en el artículo 415, si las actividades que una compañía extranjera va a ejercer en el Ecuador implicaren la ejecución de obras públicas, la prestación de servicios públicos o la explotación de recursos naturales del país, estará obligada a establecerse en él con arreglo a lo dispuesto en la Sección XIII de la presente Ley. En los casos mencionados en el inciso anterior, las compañías u otras empresas extranjeras organizadas como personas jurídicas, deberán domiciliarse en el Ecuador antes de la celebración del contrato correspondiente. El incumplimiento de esta obligación determinará la nulidad del contrato respectivo.*

**6.4.** En vista que los sujetos procesales han interpuesto sendos recursos de casación por las glosas y subglosas en las que a su criterio han recibido agravio en la sentencia, para una mejor comprensibilidad se pasa a analizar las normas infringidas por casos en el orden de presentación de los recursos de casación, esto es primero el del SRI y a continuación el de MMR GROUP INC.

### **6.5. RECURSO DE CASACIÓN PRESENTADO POR EL DIRECTOR ZONAL 9 DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS.-**

**6.5.1. ANÁLISIS POR EL CASO 2.-** Para el análisis respectivo de este caso propuesto por la administración tributaria respecto de la *“Subglosa Servicios facturados bajo el concepto MMR INTERNATIONAL & GROUP US PAYROLL, por un valor de USD 528.621,94, en sus conceptos US PAYROLL por USD 356.285,73 y BURDENS 28% por USD 118.269,95,”* por cuanto señala que la

sentencia recurrida sobre los rubros US PAYROLL y BURDENS 28%, los argumentos esgrimidos para dejar sin efecto esta subglosa no se encuentra sustentada en una norma de derecho, lo que ocasiona su falta de motivación de conformidad con los arts. 76.7.1) de la CRE, 89 COGEP y 130.4 COFJ; se procede a analizar dicha denuncia, para lo cual es oportuno resaltar lo siguiente:

A) Conforme se desprende de la sentencia emitida por el Tribunal de instancia respecto esta subglosa (fs. 4244vta), señala que la misma está compuesta por los tres conceptos: "US PAYROLL" por USD 356.285,73, "BURDENS 28%" por USD 118.269,95 y "OH & PROFIT 10%" por USD 54.066,26. Para resolver sobre el US PAYROLL tiene en consideración la prueba pericial actuada tanto por la parte actora como por la autoridad tributaria demandada, respecto de la que en uso de su facultad exclusiva efectúa su apreciación y forma su elemento de convicción, acogiendo lo manifestado dentro del informe pericial de la parte actora y concluye que *"el gasto ha sido debidamente sustentado con los documentos que permiten verificar la prestación del servicio, incluida la factura del exterior, además que se ha efectuado la retención en la fuente"*. De igual manera sobre el concepto BURDENS 28% con base en el contenido de informe pericial de la parte actora establece como elemento de convicción que *"se encuentra sustentado en la misma documentación analizada de forma precedente"*; por lo que concluye que respecto de estos rubros que corresponde dejarlos sin efecto, debiendo reconocerse los valores por US PAYROLL Y BURDENS 28% como gastos deducibles.

B) Esta Sala de Casación constata que, lo discutido es el desconocimiento de los servicios facturados como gastos deducibles, por lo que el criterio rector no se ha incumplido al no haberse enunciado la norma de derecho, pues por la forma en que se traba la litis de esta subglosa, se parte de la aceptación de la norma invocada en el acto administrativo impugnado (premisa mayor) para el reconocimiento de un gasto como deducible y el pronunciamiento del juzgador se circunscribía a verificar si los documentos de soporte se encuentran debidamente sustentados, y emitir su conclusión sobre la deducibilidad o no de los servicios facturados, en esta parte cabe citar lo manifestado por la Corte Constitucional en cuanto al establecimiento del criterio rector y la existencia de motivación por remisión, puntualizando que: *"25. Al respecto, este Organismo ha establecido que la motivación por remisión o per relationem ocurre cuando los jueces hacen -total o parcialmente- suya una argumentación jurídica contenida en otra resolución judicial, especialmente, en la resolución que es objeto del respectivo recurso o acción. Esta forma de argumentar no supone necesariamente un incumplimiento del criterio rector (suficiencia motivacional). No obstante, lo será si la remisión es deficiente, es decir, si el juzgador, además de la remisión, no "reali[za] un pronunciamiento autónomo sobre el thema decidendum" o no adopta "una postura crítica sobre la suficiencia y la fundamentación de dicha sentencia [aquella a la que se dirige la remisión]"* (Sentencia

Constitucional No. 1704-17-EP/23)

C) En ese sentido, los jueces de instancia emiten sus conclusiones efectuando un ejercicio argumentativo jurisdiccional completo, pues a su criterio, en la solución del esta subglosa, observa que los documentos aportados en el proceso para justificar la deducibilidad de los servicios facturados bajo el concepto MMR INTERNATIONAL & GROUP US PAYROLL, que se encuentra compuesta por los conceptos US PAYROLL y BURDENS 28%, mismos que se encuentran sustentados o justificado y emite su conclusión disponiendo que sean reconocidos como gastos deducibles. Para su fundamentación jurídica se remite al punto 3.6.2.4.3. del acta de determinación y numeral 4.8 de la resolución impugnada, ítems en que el propio SRI enuncia la aplicación de los arts. 10.1 de la LRTI, 27, 35.7 del RLRTI, para establecer \$ 528.621,94 de glosa por gasto no deducible, por tanto aunque no se haya mencionado explícitamente tales normas, quedan implícitas pues la motivación no puede limitarse a citar normas.

D) Esta Sala Especializada en múltiples fallos reiterados ha expresado que la motivación no es sino, la subsunción de ciertas premisas fácticas (hechos probados) a las normas de derecho que rigen la decisión, es decir premisas jurídicas que demuestran esta subsunción. En el caso de análisis, la sentencia recurrida nos permite evidenciar que, el objeto controvertido fue resuelto de manera motivada, lo cual es contrario a las alegaciones efectuadas por el recurrente en cuanto a la carencia de presupuestos normativos que justifican la decisión adoptada y que constituyen las razones por las que la considera inmotivada, pues la sentencia cuestionada contiene el ejercicio argumentativo jurisdiccional razonable pues los hechos son coherentes con las normas de derecho reconocen la deducibilidad del gasto que es parte del objeto controvertido fijado, de tal manera que permite entender la forma en como llego a su conclusión, estos jueces de casación advierten que la denuncia efectuada por la autoridad tributaria, deja en clara evidencia que su proposición obedece a la inconformidad del fallo, pues teniendo en cuenta que esta glosa comprende tres conceptos, mismos que fueron analizado con la misma mecánica, incluso por el tercer concepto (OH&PROFIT) es ratificada la subglosa, por lo que bajo el criterio esgrimido por la recurrente esta tampoco se encontraría motivada, sin embargo al ser favorable a sus intereses, al respecto no ha efectuado ningún cuestionamiento, lo que queda más en evidencia en la contestación del recurso de casación de la parte actora, que impugno este concepto y en sus argumentos afirma que *"se deja expresa constancia de que la sentencia de instancia cumplió en debida forma la exigencia prevista en el art. 76.7.1 de la CRE"*.

E) En definitiva, el cargo de falta de motivación alegado en su recurso por el SRI no ha sido

evidenciado; la actual Corte Constitucional del Ecuador, dejando a un lado el test de motivación referente al cumplimiento de los requisitos de comprensibilidad, lógica y razonabilidad, ha señalado que existe una argumentación jurídica suficiente, si la estructura mínimamente está integrada por: i) Una fundamentación normativa suficiente; y ii) Una fundamentación fáctica suficiente. (Sentencia 1158-17-EP/21 de 20 de octubre de 2021 párrafo 22). Más contundente incluso cuando afirma: <sup>a</sup> 24. Cabe señalar, además, que para la Corte la garantía de la motivación no se refiere a la corrección del razonamiento judicial, sino, exclusivamente, a explicar de forma suficiente los fundamentos de la decisión adoptada<sup>o</sup> (Sentencia No. 1507-15-EP/21 de 20 de enero de 2021). razones por las que se rechaza el recurso por el caso 2 del art. 268 del COGEP.

**6.5.2. ANÁLISIS DEL CASO 5.-** Teniendo en cuenta que este caso invocado analiza la existencia o no de errores *in iudicando* y por tanto no cabe la revalorización de las pruebas admitidas en sentencia ni de aquellos hechos que no fueron motivo de controversia; se pasa a verificar la denuncia efectuada por la administración tributaria en las siguientes glosas y subglosas:

**6.5.2.1. Glosa por gastos declarados sin documentación de soporte por USD 314.450,45.-** El casacionista acusa la **falta de aplicación** de los arts. 10 primer párrafo y numeral 1 de la LRTI, 10 del Reglamento de CVRDC y del precedente jurisprudencial No. 07-2016 de la Corte Nacional de Justicia; y la **aplicación indebida** del art. 10 numeral 14 de la misma LRTI, pues a su criterio, los documentos de soporte presentados por la compañía actora (un simple correo electrónico), no se encuentran debidamente sustentados pues no cumplen los requisitos legales para su aceptación para justificar gastos y ser considerado como deducibles.

**A)** En el punto 7.3 de la sentencia refieren que la glosa corresponde a la supuesta diferencia que dice el SRI haber establecido entre lo declarado en la casilla 7011 del formulario del IR 2014, lo contabilizado y la documentación de soporte, para lo cual establecen como hechos ciertos y probados que: **i)** El valor de USD 314.450,45 que es la diferencia determinada, corresponde a gastos devengados y pendientes de pago al cierre de ejercicio, identificados con el giro normal del negocio; **ii)** De la prueba actuada en juicio específicamente el informe pericial del Ing. Daniel Salazar así como sus anexos que corresponden a documentos relacionados con la contabilidad de la compañía, el Tribunal puede verificar lo siguiente: 1) Los ajustes realizados corresponden a adquisiciones de herramientas y equipos de construcción a su proveedora ABB (orden de compra EC00690TM-02-4003 de 17 de septiembre de 2014); y 2) La contabilidad registra valores pendientes de facturación que han sido registrados en el pasivo, afectando a las cuentas del ejercicio 2014; **iii)** El juzgador tiene como probado que: *“siendo que el informe presentado por la actora hace relación a los asientos*

*contables con base en los cuales puede definirse que esta diferencia, corresponde a valores pendientes de facturación, el informe pericial de la ingeniera Buitrón no aporta mayores elementos de juicio, motivo por el cual, respecto de esta glosa, dicho informe no puede ser considerado para resolver.*<sup>o</sup>

**B)** Se observa que los juzgadores de instancia, reconocen que los soportes documentales presentados acreditan la deducibilidad del gasto, invocan para ello al numeral 14 del art. 10 de la LRTI con lo que dejan sin efecto la glosa, por tanto, si es la norma llamada a resolver el controvertido, sin embargo, revisados los hechos probados, efectivamente se evidencia la inobservancia del precedente jurisprudencial No. 07-2016, que establece la obligación de cumplir a más de los requisitos formales la secuencia formal y material de los gastos, pues a criterio de esta Sala de Casación el correo electrónico (hecho probado) con el cual sustenta su conclusión el Tribunal de instancia, efectivamente no es suficiente para demostrar la secuencialidad material de la transacción, que permite que un gasto sea deducible como lo dispone el referido precedente obligatorio, en consecuencia, al no haberse justificado en el juicio la materialidad del gasto, se configura este vicio y como consecuencia de su incumplimiento, se corrige el error de derecho, y siendo que dichos documentos no se enmarcan dentro del contenido del art. 10.14 LRTI ni en el precedente jurisprudencial 07-2016, por tanto se confirma la glosa gastos declarados sin documentos de soporte.

**6.5.2.2. Glosa por gastos de honorarios pagados a extranjeros por servicios ocasionales por USD 145.331,75.-** El casacionista acusa la **falta de aplicación** de los arts. 10 numeral 1 de la LRTI y de los arts. 10 y 18 del RCVRDC, pues a su criterio, los documentos de soporte presentados por la compañía actora, no se encuentran debidamente sustentados, cumpliendo los requisitos legales para los comprobantes de venta por lo que no debían ser aceptados como gastos deducibles. Veamos si ello ocurre:

**A)** En el punto 7.4 de la sentencia los juzgadores sostienen que los argumentos por los cuales el SRI levantó la glosa son difíciles de entender, expresa: *“si las observaciones de la secuencialidad formal-material, tal y como lo ha manifestado el SRI, es una observación global, o si bien se ha aceptado la secuencialidad formal, y la que no se ha demostrado es la material; sin embargo esta última aseveración constante en la resolución nos permite ver, que lo que discute la administración tributaria, es la efectiva prestación del servicio.”*

**B)** Con esta observación, los jueces establecen como hechos ciertos y probados: **i)** No es controvertido que el 30 de julio de 2014 *MMR Group Inc.* y *EP Petroecuador* firmaron el contrato No. 2014027, para la *"Rehabilitación del sistema eléctrico e instrumentación de la refinería de Esmeraldas"*. **ii)**

*Que en la fundamentación de esta glosa, no se observa que la administración tributaria haya establecido de manera efectiva con base en qué documentación, hecho o circunstancia, llegó a la conclusión de que el servicio no fue efectivamente prestado por los profesionales contratados, pues se limita solamente a desconocer documentos fuente y adicionales, que sustentan la contabilización del gasto, sin arribar a una conclusión que de forma motivada, justifique el desconocimiento de la prestación del servicio. iii) El SRI no desconoce el gasto por la formalidad sino por no haberse demostrado la efectiva prestación del servicio y que la contratación de estos profesionales no sirvió para generar, mejorar o mantener la renta gravada. iv) Del informe pericial del Ing. Salazar y de los documentos anexos al mismo, se verifica que los profesionales se contrataron, para cumplir con el contrato suscrito con EP PETROECUADOR y que además son técnicos especializados, por lo que, debe considerarse como necesario para la generación de la renta gravada de la compañía que deriva del contrato suscrito con EP PETROECUADOR. v) Que los honorarios pagados a profesionales extranjeros por servicios ocasionales, han sido realmente prestados y cumplen con la secuencialidad formal-material y que sirvieron para generar y mejorar la renta gravada.*

C) Esta Sala de Casación para el examen de este yerro, advierte que, de los hechos establecidos por el juzgador, detectan la falta de motivos que justifican las razones por las que se establecen las diferencias, que *“la inconformidad que mantiene el SRI respecto de estos gastos, nada tiene que ver con la efectiva prestación del servicio, sino más bien con el reparo que hace a los documentos adicionales que pudieron o no ser presentados por la actora, pero que en nada aportan a sustentar el desconocimiento del gasto.”* En ese sentido, la razón por la que se desvanece la glosa en análisis obedece a la deficiencia en los elementos aportados por el SRI que permitan concluir que la emisión de esta glosa se encuentre debidamente sustentada, en ese sentido, la denuncia de las normas de derecho relativas a la deducibilidad de los costos y gastos que sirvieron para generar renta gravada y sustentados en comprobantes de venta emitidos de conformidad con la ley que los regula, además que en su recurso el SRI no establece que normas se aplicaron en lugar de aquellas que afirma no fueron aplicadas, lo cual son motivos suficiente para desechar el recurso.

**6.5.2.3. Glosa por pagos al exterior por reembolso de gastos por USD 175.701,99.-** El recurrente acusa la **aplicación indebida** del art. 30 del Reglamento para la Aplicación de la LRTI y **falta de aplicación** del art. 10 primer párrafo de la LRTI, pues a su criterio, los pagos efectuados por la compañía no se encuentran directamente relacionados con su actividad y tampoco se han destinado a la obtención de rentas gravadas, por lo cual no se debió reconocer su deducibilidad. Sobre esta glosa el Tribunal de instancia señaló:

A) En el punto 7.5 los juzgadores refieren que el argumento de la glosa constituye en esencia, la

supuesta falta de documentación de sustento, la falta de pertinencia del gasto o que no tiene relación con el giro del negocio, situaciones en las que concentramos el análisis de la misma; en esta, la administración cuestiona *“entre otras cosas que no se entregó documentación de respaldo de los reembolsos, existe documentación que no tiene relación con el anexo de gastos de viaje presentado, también se entregaron comprobantes de venta que fueron emitidos a nombre de consumidor final o a nombre de su empresa relacionada MMR SAL Internacional S.A., y además, existen gastos que no tienen relación con el giro del negocio”*

**B)** Para la solución de este rubro, el Tribunal establece como hechos ciertos y probados que: **i)** la compañía entregó toda la documentación relacionada con los reembolsos de gastos. **ii)** Del informe pericial del Ing. Salazar se desprende que las facturas emitidas por MMR Group (casa matriz) por reembolso de gastos corresponden a las facturas 001-10312014, 007-11302014 y 008-12302014 por gastos relacionados con *“MMR aviation transport precontract trip expenses”*, *“Air fare transport, rotation & lodging expenses”* y *“equipment, material and supplies purchases”* gastos que suman los USD 446,663.79 que la compañía declaró como reembolso de gastos al exterior. **iii)** Que no es controvertido que se han efectuado las retenciones en la fuente del 22%. **iv)** La compañía presentó las tres facturas del exterior solicitando el reembolso de gastos y adicionalmente, la compañía mantiene como sustento detalle de gastos de viaje, pasajes aéreos, rutas de la tarjeta de crédito corporativa.

**C)** Esta Sala de Casación para el examen de este yerro, advierte que la sentencia *“Ante esta carencia en la prueba actuada”* por parte de la administración tributaria, y al igual que la glosa anterior, *“el SRI sólo ha manifestado su inconformidad con los documentos de sustento, requiriendo documentos adicionales que en nada, relevan el sustento de los gastos consignados. No basta por tanto, que la administración tributaria señale en sus actos que no hay documentos de sustento o que aquellos no son suficientes, pues la insuficiencia debe ser motivada en razonamientos lógicos que le permitan al Tribunal considerar las observaciones levantadas en los actos de determinación tributaria, para que, a partir de tal circunstancia, se pueda establecer que la carga de la prueba le corresponde a la compañía actora, de otra forma, decir que la documentación no es suficiente, atenta de forma flagrante contra el derecho a la defensa del contribuyente, que se ve impedido de defenderse ante observaciones por demás generales.”* En ese sentido, la razón por la que se desvanece la glosa en análisis obedece a una deficiencia en los elementos aportados por el SRI que permitan concluir que su emisión se encuentra debidamente sustentada, en otras palabras, la formación del elemento fáctico y no del precepto normativo, por tanto, la alegada aplicación indebida del art. 30 del Reglamento para la Aplicación de la LRTI, carece de aceptación por parte de estos Jueces de Casación, ya que de la realidad procesal, los hechos se subsumen al contenido de la norma precitada y por tanto se aceptó la deducibilidad de los pagos efectuados en el exterior, lo cual descarta además, la alegada inaplicación

del art. 10 primer párrafo de la LRTI que fue argumentado para su configuración es decir que estos pagos al exterior no han sido efectuados con el propósito de obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana que no estén exentos, ejercicio jurisdiccional que por el caso invocado se encuentra restringido, ya que estaríamos cuestionando la apreciación de los elementos probatorios que sirvieron de formar el hecho fáctico. Por lo expuesto, se desecha su alegación y se rechaza el recurso que desvanece la glosa por reembolso de gastos al exterior, pues además se ha demostrado que dichos gastos están directamente relacionadas a las actividades de la empresa.

**6.5.2.4. Glosa por pagos realizados por MMR GROUP. INC (sucursal extranjera) a MMR GROUP INC (casa matriz) por USD. 1.715.210,82, respecto de la subglosa <sup>a</sup> Servicios facturados bajo el concepto SUBCONTRACT EXPENSES Y PROFESSIONALES EXPENSES, por un valor de USD 510.352,43°.-** Respecto de esta glosa, acusa la **errónea interpretación** del art. 10 de la LRTI ya que, en su criterio, en la sentencia se ha errado en el alcance de la norma al señalar que para que se pueda aceptar una deducción de un gasto únicamente se debe observar documentos que sustenten que ha existido el gasto.

**A)** En el punto 7.6.3 de la sentencia los juzgadores transcriben las razones del SRI por las cuales se establecen las diferencias en el acto impugnado, que se limitó a que *MMR GROUP, INC. (sucursal extranjera) no presentó documentos que demuestren el tipo de servicio y que el único documento presentado fue la orden de compra emitida por MMR GROUP (casa matriz), y que no fue posible justificar el hecho económico, ya que no se presentó los soportes suficientes.*

**B)** Para la solución de este rubro, el Tribunal acogiendo el informe pericial tiene como hechos ciertos y probados que soportan este gasto: **a.** Facturas de cada uno de los valores que componen el cuadro No. 29 del acta de determinación definitiva. **b.** Retenciones en la fuente de cada una de las facturas entregadas. **c.** Órdenes de compra de los bienes y/ o servicios. **d.** Correos electrónicos respecto a los bienes y/o servicios adquiridos. **e.** Documentos soporte de políticas corporativas y actas de junta de directorio. Lo que lleva a concluir que en el informe pericial se realiza *“un análisis detallado de cada uno de los rubros que componen esta glosa y los documentos de respaldo entregados, estableciendo el concepto del gasto y el proveedor por lo que, cumpliendo este gasto con lo establecido en el artículo 10 de la LRTI.”*

**C)** Esta Sala de Casación para el examen de este yerro, advierte que en el acto impugnado la administración tributaria señala que *no se pudo verificar que las transacciones que comprende este rubro se realizaron con el fin de obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana para el ejercicio económico 2014; sin embargo, el sustento para esta afirmación es que no se ha presentado documentación suficiente y de la documentación entregado existían reparos que la*

*invalidaban; sometiendo a controversia la validación del soporte documental observado por el SRI, lo cual de los elementos probatoria ha concluido que se encuentra justificado, motivo por el que desvanece esta subglosa; ejercicio jurisdiccional que no evidencia que el juzgador ha dado un alcance diferente al primer párrafo del art. 10 de la LRTI pues no ha limitado el contenido de la norma únicamente a la presentación de documentos que sustenten que ha existido un gasto, como afirma el casacionista, sino que del examen efectuado por el Tribunal de instancia respecto de esta subglosa, se verifica que ha desvirtuado las observaciones que ocasionaban las diferencias establecidas por el servicio SUBCONTRAC EXPENSES Y PROFESSIONAL EXPENSES. Razones por las que se rechaza el vicio denunciado.*

**6.5.2.5. Glosa por Servicios facturados bajo el concepto PARENT COMPANY GUARANTEES por USD 460.773,44°.-** Sobre esta glosa acusa la **falta de aplicación** del art. 6 de la Ley de Compañías, con sustento en que MMR GROUP INC, con domicilio en el Ecuador sucursal de la empresa MMR GROUP (casa matriz) obtuvo un contrato con el Estado ecuatoriano y que de haber aplicado esa norma el Tribunal no hubiese considerado el pago de la comisión de 1.75% como un pago deducible, ya que afirma se trata de un pago que se realiza a la propia empresa.

A) En el punto 7.8 de la sentencia los juzgadores establecen que el asunto a dilucidar en esta glosa es, <sup>a</sup>si el gasto por concepto de *PARENT COMPANY GUARANTEES* tiene sustancia económica y si ayudó o no a generar la renta gravada a la compañía actora, a fin de que pueda considerarse como gasto deducible.<sup>o</sup> Las razones por las que el SRI, desconoce la deducibilidad de esta comisión por considerar que *de acuerdo al art. 17 del CT no se considera USD 460 773.44 <sup>a</sup> como gasto por Parent Company Guarantees registrado en la casilla 7462 <sup>a</sup> Gastos de Gestión", debido a que MMR GROUP. INC constituida en Estados Unidos y MMR GROUP, INC sucursal establecida en el Ecuador, son un mismo ente económico y no es posible que a sí mismo se cobre un Fee del 1.75% por la emisión de un aval: es decir, en este caso no existió un gasto, lo que se produjo es un traslado de fondos desde la sucursal extranjera domiciliada en el Ecuador a su casa matriz en los Estados Unidos".*

B) Para la solución de este rubro, el Tribunal establece como hechos ciertos y probados que: **i)** Las operaciones efectuadas entre la casa matriz y la sucursal, corresponden a los avales (contra garantías) prestados para la obtención de las pólizas de fiel cumplimiento del contrato y anticipo, emitidas por Seguros Oriente, para la suscripción del contrato con EP PETROECUADOR. **ii)** De la consulta en línea del RUC, se tiene que MMR GROUP INC (sucursal Ecuador) inicio de actividades el 12 de julio de 2014, lo que implica que esta sucursal se estableció con el objeto de suscribir y ejecutar el contrato con EP PETROECUADOR de 31 de julio de 2014.

C) Sobre estos elementos de convicción que establece el Tribunal de instancia efectúa algunas conclusiones destacables que: *“la sucursal extranjera recién establecida no podía contratar de forma directa con una compañía aseguradora, las pólizas requeridas según la legislación de contratación pública, situación que tampoco ha sido desvirtuada por el SRI al momento de fundamentar su glosa.”* Advierte una falta de motivación en la emisión de esta glosa, ya que *“no ha explicado ni ha sustentado con razonamientos jurídicos o técnicos, por qué la matriz y el establecimiento del Ecuador constituyen un mismo ente económico, tampoco se explica por qué no podía cobrar un fee la matriz, ni se han expresado razones lógicas y suficientes para desestimar la prueba que fue aportada por la actora en su reclamo.”* que, *“la prestación de los avales fueron necesarios en el desarrollo del negocio y por supuesto en la generación de la renta gravada, pues es gracias a estas contra garantías que, Seguros Oriente otorgó las pólizas requeridas, y se pudo suscribir el contrato con EP PETROECUADOR”*, finalmente, *“EP PETROECUADOR pagó a MMR GROUP INC los servicios contratados, valores que su vez constituyeron la renta gravada de esta sucursal, sobre la cual tributó en el Ecuador; por lo que, el fee del 1.75% se constituye en un gasto de gestión, relacionado de forma directa con la generación del ingreso gravado, careciendo de motivación la observación efectuada por la administración tributaria.”* Argumentos con los que ratifica el gasto de gestión correspondiente a *“PARENT COMPANY GUARANTEE”* como un gasto deducible teniendo en cuenta la realidad económica de las transacciones (art. 17 CT), cumpliéndose por tanto el presupuesto establecido en el art.10 de la LRTI, pues claramente se ha demostrado que el pago del 1,75%, objeto de la glosa si tiene sustancia económica por servicios contratados y ayudó a la obtención de la renta.

D) Transcripciones de la sentencia efectuadas con las cuales se observa que los jueces de instancia para la solución de lo controvertido en esta glosa (sustancia económica del servicio facturado por concepto de PARENT COMPANY GUARANTEES y su reconocimiento como deducible), teniendo en cuenta la deficiente defensa técnica del SRI, pues no practicó prueba sobre esta, conforme se deja expresa constancia en la sentencia, invocan las normas sustantivas que dan solución ajustada en derecho, consecuentemente, la norma cuya infracción se alega no podía ser aplicada, pues el juzgador al formar su criterio afirma que SRI *“no ha explicado ni ha sustentado con razonamientos jurídicos o técnicos, por qué la matriz y el establecimiento del Ecuador constituyen un mismo ente económico”*; lo que ocasiona se deseche el alegado yerro de la sentencia.

## **6.6. RECURSO DE CASACIÓN PRESENTADO POR EL APODERADO GENERAL Y REPRESENTANTE LEGAL DE MMR GROUP, INC.-**

**6.4.1. Análisis del caso 2.-** Para el análisis respectivo de este caso propuesto por la compañía actora

por la **falta de motivación** respecto de la <sup>a</sup>Glosa por valores no sustentados por pagos locales realizados a la relacionada MMRSAL INTERNACIONAL S.A., numeral 3.6.2.4.2.º por cuanto señala que los elementos fácticos establecidos en sentencia no se subsumen al presupuesto normativo, acusando la falta de subsunción de los hechos al derecho y <sup>a</sup>Glosa por pagos realizados por MMR GROUP, INC (Sucursal extranjera) a MMR GROUP, INC (casa matriz), numeral 3.6.2.4.3., en la que se incluyen la subglosas **B)** Servicios facturados bajo el concepto MMR INTERNATIONAL & GROUP US PAYROLLº por el concepto de OH&PROFIT, por basarse en una mera calificación de un hecho y concluir que no cabe su deducibilidad, sin mencionar la norma jurídica, infringiendo el art. 76.7.1) CRE; se procede a analizar dicha denuncia con el objeto de establecer si la sentencia objetada, está o no debidamente motivada, para lo cual es oportuno resaltar lo siguiente:

**A)** Conforme se desprende de la sentencia emitida por el Tribunal de instancia respecto a la <sup>a</sup>Glosa por valores no sustentados por pagos locales realizados a la relacionada MMRSAL INTERNACIONAL S.A., numeral 3.6.2.4.2.º señala que en el acto impugnado el sustento para esta glosa es que: <sup>a</sup> (1/4). *4.7.4 La compañía MMR GROUP, INC. consignó USD 1.394.364,65 en la casilla 7462 "Gastos de Gestión - ER - Costo" de la declaración de impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2014, por concepto de "SUBCONTRATO PARA EL SUMINISTRO DE SERVICIOS DE INGENIERÍA. PROCURA Y CONSTRUCCIÓN Y FACILIDADESº, dejando expresa constancia en punto 4 7.5. de que "dentro del proceso de determinación se verificó el Contrato No. 2014027 cuyo fin era la "REHABILITACIÓN DEL SISTEMA ELÉCTRICO E INSTRUMENTACIÓN DE REFINERÍA ESMERALDAS" entre las empresas MMR GROUP, INC. y EP PETROECUADORº teniendo en cuenta las observaciones ahí detalladas concluye que: "4.7.13. Por lo expuesto en los literales que anteceden y considerando que la compañía contribuyente no ha podido desvirtuar lo establecido en el Acta de Determinación No. 17201824901308720, el Servicio de Rentas Internas estima procedente confirmar el Cuadro No. 25 de la mencionada Acta, así como ratificar el valor de USD 154.869,78 como gasto no deducible, ya que el contribuyente no sustentó documentadamente la razón del exceso facturado por MMRSAL INTERNACIONAL S.A., así como tampoco presentó el sustento contractual en el cual se estipule el pago de los rubros "utilidad y gastos administrativos", por ende, no demostró cómo estos gastos sirvieron para obtener, mantener y mejorar la renta gravada en el ejercicio fiscal 2014º. El Tribunal de instancia para resolver su impugnación tiene en cuenta la prueba actuada por la compañía actora, esto es el informe pericial, la certificación de confirmación de los ingresos percibidos por MMRSAL INTERNACIONAL S.A. en el 2014 y la política corporativa y acta de junta de directorio traducida al español para justificar la glosa.*

**B)** Continúa su examen afirmando que la glosa, nada tiene que ver, con unos supuestos reembolsos de

gastos, sino con la subcontratación efectuada por MMR Ecuador con MMRSAL INTERNACIONAL S.A., ya que era procedente para la ejecución del contrato suscrito entre MMR GROUP, INC. y EP PETROECUADOR y que además estaba previsto en el contrato No. EC00690TMC-SC-MMRSAL-001 suscrito entre las compañías MMR GROUP, NC. y MMRSAL INTERNACIONAL S.A., advirtiendo que no se ha controvertido la subcontratación y su relación con la generación del ingreso de la actora.

C) Identifica que lo que se discute es la utilidad el 3% por USD 37,184.85, gastos administrativos por (9%.9.5%) por USD 115,552.03 y un exceso en lo facturado por USD 2,132.90, que lo afirma el perito de la parte actora en su informe, y se pronuncia respecto de la prueba actuada por ella, la cual es desechada por el Tribunal, en atribución de su exclusivo ejercicio de apreciación valoradora, pues señala que *“sobre el exceso entre lo facturado y planillado, nada prueba al respecto, pues del informe pericial tampoco puede verificarse la documentación que justifique que lo planillado y facturado coinciden, mientras que la certificación de los ingresos de MMRSAL tampoco nos permiten conocer si la actora tenía o no cuadrada su contabilidad conforme a los documentos fuente y lo declarado, por lo que frente a tal situación este tribunal ratifica la diferencia establecida por la administración tributaria de USD 2,132.90.”*

D) En cuanto al análisis de la utilidad del 3% y el 9%-9.5% de gastos administrativos, tiene bien a considerar que en *“el acto impugnado constan registrados como parte de los gastos de gestión”*; que la compañía actora afirma que *“están sustentados en la política corporativa y acta de junta de accionistas de 19 de enero de 2015, situación que fue confirmada por los abogados de la actora, cuando la jueza ponente requirió una explicación respecto de estos rubros.”* Sobre esto el juez emite su pronunciamiento señalando que *“Sin que haya quedado totalmente claro, a qué corresponden estos porcentajes, que tal como lo señala la administración tributaria, no están contemplados en el contrato, podríamos entender que corresponden a una especie de compensación por los servicios prestados por MMRSAL en virtud del contrato No. EC00690TMC-SC-MMRSAL-001, que fueron planillados y pagados en el año 2014.”* Lo que ocasiona que el Tribunal concluya que *“no es posible considerar estos porcentajes como gastos deducibles, toda vez que los gastos que sirvieron para generar, mantener y mejorar la renta constituyen los servicios subcontratados, efectivamente planillados y pagados, más no otras compensaciones “voluntarias” que han sido pactadas por las partes por los servicios recibidos.”* Criterio jurídico esgrimido por cuanto de la realidad procesal que ha sido puesta en su conocimiento, no se subsume al numeral 1 del artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno, y ratifica esta glosa.

E) En cuanto a la subglosa **B)** Servicios facturados bajo el concepto MMR INTERNATIONAL & GROUP US PAYROLL° por el concepto de OH&PROFIT, (fs. 4244 vta. ), señala que la misma está compuesta por los tres conceptos: "*US PAYROLL*" por USD 356.285,73, "*BURDENS 28%*" por USD 118.269,95 y "*OH & PROFIT 10%*" por USD 54.066,26. Para resolver sobre el *OH & PROFIT 10%* tiene en consideración la prueba pericial, respecto de la que en uso de su facultad exclusiva efectúa su apreciación, forma su elemento de convicción, y acogiendo lo manifestado por el esto es que *"corresponde a un fee adicional soportado en la política corporativa y acta de junta y equivale al 10% por la administración de gastos de los proyectos, en este sentido, el Tribunal considera que al ser este fee, un valor acordado entre las partes, constituyéndose en un pago de manejo que no tiene relación con la generación de la renta gravada"*, ratifica esta en este fee, y como gasto no deducible el valor de USD 54,066.26.

F) En esta parte cabe citar lo manifestado por la Corte Constitucional en cuanto al establecimiento del criterio rector y la existencia de motivación por remisión, (Sentencia Constitucional No. 1704-17-EP/23) misma que fue transcrito textualmente en el literal E) del numeral 6.5.1. de este fallo y se establece que respecto de este concepto nos encontramos ante una motivación por remisión, la cual inclusive ha sido invocada por el casacionista respecto de los otros rubros US PAYROLL y *BURDENS 28%*", que le fueron favorables y recurridas por la administración tributaria.

G) De las transcripciones efectuadas, esta Sala de Casación, advierte que las glosas cuestionada por la actora, contienen el ejercicio argumentativo completo, pues resuelven en objeto de la controversia en relación con las alegaciones efectuadas por las partes y de cuya construcción del silogismo resuelve ratificar las diferencias establecidas al evidenciar a través de razonamientos jurídicos que los pagos efectuados no pueden ser considerados deducibles de conformidad con el presupuesto requerido por el art. 10 de la LRTI. En el caso de análisis, de la transcripción hecha de la sentencia recurrida, permite evidenciar a esta Sala, que el objeto controvertido fue resuelto de manera motivada, lo cual es contrario a las alegaciones efectuadas por los recurrentes en cuanto a la carencia de presupuestos normativos que justifican la decisión adoptada y que constituyen las razones por las que la considera inmotivada, pues la sentencia cuestionada contiene el ejercicio argumentativo jurisdiccional antes referido. En definitiva, el cargo de falta de motivación alegado en su recurso por la parte actora, no ha sido evidenciado, por el contrario, la actual Corte Constitucional del Ecuador, ha señalado que existe una argumentación jurídica suficiente, en los términos señalados en la sentencia 1158-17-EP/21 de 20 de octubre de 2021 párrafo 22, la sentencia No. 188-15-EP/20 de 11 de noviembre de 2020, numeral 20 que se refiere a las premisas implícitas y sentencia No. 1507-15-EP/21 de 20 de enero de 2021 en que se afirma: <sup>a</sup>24. para la Corte la garantía de la motivación no se refiere a la corrección del

razonamiento judicial, sino, exclusivamente, a explicar de forma suficiente los fundamentos de la decisión adoptada°.

**H)** Para concluir, este Tribunal de Casación, es necesario dejar expresado que, no porque el razonamiento jurídico del fallo sea contrario a los intereses del actor significa que exista <sup>a</sup> falta de motivación°, cuando evidentemente lo que pretende es que se corrija la argumentación jurídica que ha servido al Tribunal de instancia para adoptar su decisión; con lo que la sentencia cumple y justifica debidamente su argumentación como parte de su estructura; todas ellas razones por las que se rechaza el recurso al amparo del caso 2 del art. 268 del COGEP.

**6.6.2. Análisis del CASO 3.-** Por esta caso ha recurrido porque no se ha resuelto sobre la alegada nulidad por falta de motivación del acto impugnado: **i)** De la Glosa por pagos realizados por MMR GROUP, INC (Sucursal extranjera) a MMR GROUP, INC (casa matriz), numeral 3.6.2.4.3., las subglosas: **A)** Gastos indirectos asignados desde el exterior bajo el concepto ANUAL PARENT COMPANY ADMIN°; **B)** Servicios facturados bajo el concepto MMR INTERNATIONAL & GROUP US PAYROLL°; y por no existir pronunciamiento por parte del Tribunal la subglosa: **D)** Servicios facturados bajo el concepto <sup>a</sup> OH & FEE 5%-10% sobre costos reembolsables, pues, según el recurrente y **ii)** Glosa por costos que no sirvieron para generar ingresos gravados del ejercicio fiscal 2014, numeral 5.

**6.6.2.1.** Para el análisis del yerro de citra petita, se tiene en cuenta la pretensión del actor en su demanda, las excepciones propuestas y lo resuelto por el juzgador, y si como resultado de este ejercicio el juzgador omite resolver todos los puntos establecidos como objeto de la Litis, conforme lo denuncia la compañía actora, en ese sentido de la sentencia recurrida tenemos:

**A)** Glosa por pagos realizados por MMR GROUP, INC (Sucursal extranjera) a MMR GROUP, INC (casa matriz), numeral 3.6.2.4.3. del acta de determinación y numeral 4.8 de la resolución impugnada, pues el SRI desconoce estos gastos alegando que las liquidaciones de compra por pagos al exterior emitidas son extemporáneas. Dentro de los argumentos de la compañía actora para que se le reconozca como deducible tales pagos y que han sido determinados por no justificar su esencia económica, se encuentra: **Gastos indirectos asignados desde el exterior bajo concepto: ANUAL PARENT COMPANY ADMIN FEE, por un valor de USD 651.698,05.** en la que afirma: *“Que el SRI no puede desconocer los valores pagados por la sucursal ecuatoriana a su casa matriz, estableciendo que no ha sido destinado para obtener la renta gravada, cuando es evidente que el pago realizado por MMR Sucursal Ecuador a su matriz tiene asidero en la naturaleza jurídica de una sucursal, toda vez que al ser una misma persona jurídica existen ciertos costos inherentes al negocio que*

*corresponden a la operación de la compañía en todas las jurisdicciones en las que opera. Que la glosa ha sido establecida sin análisis alguno y sin motivación, pues de manera contradictoria acepta la validez y sustento del acta de directorio de MMR Group, Inc., pero a su vez desconoce el contenido íntegro en la misma, y que, toda vez que del acto administrativo se evidencia la actuación arbitraria del SRI, así como la falta de motivación del razonamiento para glosar los valores, la consecuencia legal que corresponde es la nulidad, misma que deberá ser declarada en sentencia.º* En cuanto a la otra subglosa **“Servicios facturados bajo el concepto: MMR INTERNATIONAL & GROUP US PAYROLL, por un valor de USD 528.621,94.-** El SRI determinó como gasto no deducible los siguientes conceptos: "US PAYROLL" por USD 356.285,73, "BURDENS 28%" por USD 118.269,95 y "OH & PROFIT 10%" por USD 54.066,26; indicando que no se habría presentado documentos que evidencien la prestación del servicio y su relación con la generación de la renta gravada. Es sobre el último componente, **OH & Profit 10% por USD 54.066,26.,** que la empresa recurrente **expresa que, de acuerdo a lo establecido en el informe pericial, este valor corresponde a un reembolso de gastos y un fee adicional facturados de acuerdo a la política corporativa debidamente legalizada en el acta de junta de directorio, en la misma que establece el cobro del 10%. Se remite al informe pericial y los documentos adjuntados de los que concluye que la compañía cuenta con todos los sustentos que justifican la efectiva realización del gasto realizado por concepto de MMR INTERNATIONAL & GROUP US PAYROLL, por un valor de USD 528.621,94, a su casa matriz. En cuanto al rubro Servicios facturados bajo el concepto: OH & FEE 5%-10% SOBRE COSTOS REEMBOLSABLES, por un valor de USD 24.538,40.- Se alega que el SRI estableció que no se ha demostrado cuáles fueron los gastos en los que tuvo que incurrir la matriz para apoyar a la sucursal en Ecuador, que adicionalmente, no se ha presentado un desglose ni documentos que prueben el apoyo y aporte a MMR Sucursal Ecuador. La glosa de la Administración tiene como fundamento, el fee facturado a casa matriz sobre estas facturas, que constituyen la base imponible para ese cálculo. Por tanto, el fee que facturó la casa matriz (5% - 10%), se encuentra debidamente sustentado, tanto por el desglose de los servicios de apoyo prestados como por el acta de junta de directorio en la que se fijan porcentajes de administración a pagarse a la casa matriz. Finalmente, mencionar que sobre estos gastos se realizaron las correspondientes retenciones de impuesto a la renta, por lo que glosar dichos valores generaría doble imposición, como lo indicó en párrafos anteriores.**

**En su contestación a la demanda señala sobre la glosa (4.8. de la resolución) <sup>a</sup> se origina por cuanto la Administración Tributaria no logró identificar sustentos suficientes sobre los valores que MMR GROUP, INC. (sucursal extranjera) consignó en la casilla 7462 "Gastos de Gestión" de su declaración de impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2014 USD 2.242.091,17 por servicios**

*importados recibidos desde el exterior y que constan en facturas emitidas por MMR GROUP. INC. (casa matriz). Que la pretensión (de la actora) es que se declare la nulidad por falta de motivación de la glosa y subsidiariamente se la deje sin efecto porque, según afirma, está sustentada. Que la carga probatoria de los valores glosados le corresponde a la parte actora, partiendo del hecho de que los pagos realizados se han hecho a su relacionada en el exterior y de estos no ha podido demostrar que fueron efectivamente realizados.<sup>o</sup>* Adicionalmente dice el SRI que, sobre las alegaciones por subglosa que presenta el actor, mejor da argumentos para justificar su emisión.

**B) Glosa por costos que no sirvieron para generar ingresos gravados del ejercicio fiscal 2014 por usd 2.847.062,03, numeral 5 de la resolución impugnada, pues el SRI los desconoció como gastos del ejercicio fiscal 2014 argumentando que dichos gastos fueron registrados en exceso y no tienen relación con ingresos gravados de dicho ejercicio sino de ejercicios futuros (2015 y 2016). MMR Sucursal Ecuador aceptó la glosa estableciendo que eran gastos que corresponden a los ejercicios fiscales 2015 y 2016; y a pesar de este expreso reconocimiento, en el acto administrativo impugnado solamente establece que no serán tomados en cuenta en la liquidación del presente periodo, sin reconocer el derecho que tiene y por tanto la obligación del SRI de liquidar los valores glosados en los ejercicios que corresponda. Estima que dicha obligación deberá ser declarada por este Tribunal, con la finalidad de precautelar los intereses de MMR Sucursal Ecuador en cumplimiento de los principios del sistema tributario, toda vez que dichos gastos (auditados por el SRI y declarados cómo válidos para otros ejercicios) fueron efectivamente realizados para obtener, mantener y mejorar renta gravada.**

Sobre la glosa abordada en el numeral 5 de la resolución impugnada **advierte** que la parte actora ha dejado expresa constancia de que acepta la glosa, la cual fue levantada por identificar que existían costos y gastos que no sirvieron para generar ingresos gravados en el ejercicio fiscal auditado, por lo que solicita que el Tribunal declare que el SRI tiene la obligación de reconocerlos como válidos en los ejercicios fiscales que corresponda. Es así como en su pretensión concreta solicita que se ordene al SRI la reliquidación de la glosa por costos no atribuibles al ejercicio, en el período fiscal que corresponda, siendo esta pretensión incompatible con la naturaleza del presente procedimiento judicial, porque además estima que existe litispendencia con el juicio que se encuentra analizando la determinación del ejercicio fiscal 2015 por lo que solicita que se niegue esta petición, ya que al haber aceptado la glosa, no puede pretender una cuestión no establecida en el acto impugnado como lo sería el reconocimiento de un derecho en ejercicios fiscales que ni siquiera son motivo de esta impugnación.

**C)** De las constancias procesales se observa que la autoridad demandada opuso las excepciones

señaladas en el art. 153 del COGEP, por error en la forma de proposición de la demanda, inadecuación del procedimiento, indebida acumulación de pretensiones y Litis pendencia las que fueron rechazadas en auto interlocutorio.

D) Bajo los argumentos esgrimidos por las partes procesales se estableció de común acuerdo guiar el debate de la causa en: *“ Verificar si es posible dar de baja o anular las glosas que han sido expresamente impugnadas por la parte actora y que son las siguientes: (1/4)° como se transcribe textualmente en el punto 1.2 de esta sentencia. Revisada la sentencia, en los acápites 7.7. y 7.9 se resuelve ratificar las glosas recurridas por el actor (no las que son desvanecidas) según Resolución No. 117012019RREC304043 del Director Zonal 9 del SRI, en las mismas atiende los reparos efectuadas por la actora, resolviendo confirmar las glosas por falta de prueba, es decir la documental aportada por el actor en la justificación de los gastos efectuados para que sean considerados como deducibles que constituye el motivo por el cual se ha activado el órgano jurisdiccional, en ese sentido, en el punto 7.2 del fallo señala que: “ Con base en lo expuesto, este tribunal, conforme obra de las alegaciones de la parte actora, analizará si las glosas impugnadas: i) por pagos al exterior por reembolso de gastos, ii) pagos realizados por MMR GROUP, INC (sucursal extranjera) a MMR GROUP, INC (casa matriz) y iii) servicios facturados bajo el concepto parent company guarantees, se encuentran debidamente motivadas; sin que por ello, al momento de efectuar el control de legalidad del acto, pueda analizar la debida motivación de cada glosa impugnada. Al efecto, la sentencia tratará cada glosa de forma individual y conforme a las pretensiones de las partes.° Al haberse ratificado las diferencias establecidas en cada glosa y subglosas, la alegada nulidad por falta de motivación se desvanece, ya que no sería congruente afirmar insuficiencia probatoria que ratificaron las observaciones del SRI que sirvieron de sustento de las glosas en el acto impugnado y analizar como un acápite distinto su falta de motivación, pues de haberse advertido tal omisión (por control de legalidad), el juzgador no habría resuelto rechazar la pretensión del actor al señalar de que se declaren como no deducibles los gastos incurridos por MMR GROUP INC por tanto, la sentencia goza de congruencia externa y no se configura el vicio de *citra petita* por el caso 3 del art. 268 del COGEP.*

**6.6.2.2.** Sobre la falta de pronunciamiento de la subglosa: servicios facturados bajo el concepto <sup>a</sup>OH & FEE 5%-10% sobre costos reembolsables° **por un valor de USD 24.538,40**; el propio actor textualmente sostiene: *“ de acuerdo a lo establecido en el informe pericial, este valor corresponde a un reembolso de gastos y un fee adicional°*; así mismo advierte que *“ el sustento del gasto fue presentado, tal como consta en el cuadro No. 30 del Acta de Determinación (página 56 del acto impugnado), un detalle de tres facturas, cuyos valores son la base para el cálculo del fee, esto es por*

*gastos de la filial MMR Aviation y gastos precontractuales, gastos por boletos aéreos, rotación y gastos de alojamiento y por gastos en la compra de suministros de materiales y equipos. Adicionalmente estas facturas (No. 001-10312014, 007-11302014 y 008-12302014) no fueron objetadas por la Administración Tributaria, en cuanto a las formalidades de las transacciones (comprobantes de venta, retenciones, medios de pago, entre otros)°.*

**A)** Revisada que ha sido el objeto de la Litis (5.2.) sobre este punto: <sup>a</sup> 5.- *GLOSA POR PAGOS REALIZADOS POR 1/4, EN LAS QUE SE INCLUYEN LAS SUBGLOSAS: 1/4 D. SERVICIOS FACTURADOS BAJO EL CONCEPTO: OH & FEE 5%-10% SOBRE COSTOS REEMBOLSABLES°*, la sentencia en los puntos 7.6.1, 7.6.2 y 7.6.3 resuelve y se pronuncia sobre las tres primeras subglosas identificadas por las letras A, B y C en el objeto de la controversia, pero nada dice sobre el transcrito literal D) y pasa directamente a la siguiente glosa (pág. 4245 vlta.), por lo tanto al haberse configurado el vicio de *citra petita* denunciado y previsto en el numeral 3 del art. 268 del COGEP, se casa la sentencia en este específico punto y la Sala se pronuncia sobre este objeto de controversia.

**B) Sentencia de mérito.-** Consta de la demanda, contestación a la demanda, alegatos, los argumentos de las partes en relación a estos <sup>a</sup> costos reembolsables° que, sería inoficioso volver a reproducirlos, en el caso específico en relación a las facturas 001-10312014, 007-11302014 y 008-12302014. Es importante partir de que el Tribunal acepta las conclusiones a las que llega el perito Salazar conforme se ha transcrito en el acápite interior, por lo que siendo un hecho probado en la sentencia que, MMR GROUP INC., sucursal entregó toda la documentación relacionada con los reembolsos de gastos, incluidos las facturas antes referidas que son motivo de las diferencias en la subglosa <sup>a</sup> *SERVICIOS FACTURADOS BAJO EL CONCEPTO: OH & FEE 5%-10% SOBRE COSTOS REEMBOLSABLES°*, y que estas no fueron objetadas por la Administración Tributaria, en cuanto a las formalidades de las transacciones (comprobantes de venta, retenciones, medios de pago, entre otros); el valor glosado por el SRI, y que en el Tribunal en la solución de otra glosa (punto 7.5) que se refiere al mismo punto de derecho, concluye que <sup>a</sup> *La glosa de la Administración tiene como fundamento, el fee facturado a casa matriz sobre estas facturas, que constituyen la base imponible para el cálculo del fee. Por tanto, el fee que facturó la casa matriz (5% - 10%), se encuentra debidamente sustentado, tanto por el desglose de los servicios de apoyo prestados como por el acta de junta de directorio en la que se fijan porcentajes de administración a pagarse a la casa matriz. Finalmente, mencionar que sobre estos gastos se realizaron las correspondientes retenciones de impuesto a la renta, por lo que glosar dichos valores generaría doble imposición, como lo indicó en párrafos anteriores°*, esta Sala concluye que se dicho valor se encuentra justificado, y por tanto, se deja sin efecto esta subglosa y se reconoce como gasto deducible el valor de USD 24.538,40.

**6.6.2.3.** Glosa por costos que no sirvieron para generar ingresos gravados del ejercicio fiscal 2014, numeral 5. Alega *citra* petita, por cuanto MMR Sucursal Ecuador aceptó la glosa por gastos del ejercicio fiscal 2014 por USD 2.847.062,03 pues reconoce que eran gastos que corresponden a los ejercicios fiscales 2015 y 2016 y que ello debería ser declarado por el Tribunal para precautelar los intereses de la empresa, por ello solicita que se ordene al SRI reconocerlos, a lo cual se opone la administración tributaria pues, al haber reconocido la glosa no puede pedir se le otorgue un derecho que no es motivo del presente juicio. Para resolver se considera:

A) Efectivamente consta como objeto de la controversia (5.2.) lo señalado previamente por el recurrente en su escrito, respecto de lo cual el Tribunal de instancia en voto de mayoría expresa *“conforme consta en el numeral 5 de la resolución impugnada y así ha reconocido la accionante, la glosa por costos que no sirvieron para generar ingresos gravados del ejercicio fiscal 2014, fue aceptada. Esto implica que la misma ha adquirido firmeza, conforme la definición del artículo 83 del Código Tributario, motivo por el cual, habiendo causado estado en función del principio de estabilidad, mal cabe pronunciamiento alguno al respecto, mucho menos de tributos y ejercicios fiscales ajenos al presente juicio.”* Por lo que, contrario a lo argumentado por el casacionista, existe un pronunciamiento sobre lo pretendido; el hecho de que este sea contrario a sus intereses, no significa que los jueces de instancia hayan dejado de resolver, que es el vicio por el cual se ha examinado esta glosa; en ese sentido, no se configura la incongruencia argüida por la compañía actora recurrente y también se rechaza este vicio.

**6.7. ANÁLISIS DEL CASO 5.-** Respecto de la Glosa por pagos realizados por MMR GROUP, INC (Sucursal extranjera) a MMR GROUP, INC (casa matriz), numeral 3.6.2.4.3., en las que se incluye la subglosas: A) Gastos indirectos asignados desde el exterior bajo el concepto <sup>a</sup>ANUAL PARENT COMPANY ADMIN<sup>o</sup>, acusa la **errónea interpretación** del numeral 6-A del art. 10 de la LRTI, pues a su criterio ampliando el alcance de dicha norma establece que se debe probar el soporte de la prestación del servicio (indirecto), cuando dicha norma no contiene exigencias ni condiciones previas más allá del límite máximo de deducibilidad, por los gastos indirectos asignados por la casa matriz de MMR Sucursal Ecuador.

A) El Tribunal para formar su criterio tiene como elementos de convicción y los señala como hechos probados: **i)** Este fee corresponde a los costos indirectos en los que incurre la matriz respecto de rubros por edificaciones y mobiliario, teléfonos, páginas web, internet, soporte financiero y legal, desarrollo de negocios, software contable y uso de licencias, aclarando que no se limitan a ellos y, **ii)**

A la compañía MMR GROUP INC una sucursal extranjera, establecida en el Ecuador para la ejecución del contrato suscrito con EP PETROECUADOR, le asistía el derecho a reconocer a su matriz los costos indirectos incurridos por los conceptos descritos.

B) El Tribunal sobre esto hechos ciertos y probados señala que *“estando la sucursal en un proceso de determinación, estaba además en la obligación de sustentar documentadamente la asignación de estos costos, no siendo suficiente la determinación de los mismos con base en las acta de junta y directorio, sino, en los documentos que permitan establecer la real prestación de los servicios descritos, lo cual de forma alguna implica la exigencia de documentos adicionales, sino la manera en la cual se pueden corroborar los costos indirectos asignados de la matriz a su sucursal”*; si bien cita el numeral 6-A del art. 10 de la LRTI, de cuyo contenido se desprende hasta que porcentaje los costos indirectos serán deducibles, es con la consideración de que no es suficiente el acta de junta y directorio, para que estos costos sean considerados deducibles, pues se requería justificar la real prestación de los servicios, por lo que el Tribunal de instancia confirma esta subglosa, por tanto su conclusión no se debe al ejercicio hermenéutico del art. 6-A de la Ley de Régimen Tributario, sino que concluye que es insuficiente la prueba presentada en el proceso, ejercicio jurisdiccional que por el caso invocado se encuentra restringido, ya que estaríamos cuestionando la apreciación de los elementos probatorios que sirvieron de formar el hecho fáctico. Por lo expuesto, se desecha su alegación por el caso 5 del art. 268 del COGEP.

## 7. Decisión.

7.1. Por los fundamentos expuestos, al tenor del artículo 273 del Código Orgánico General de Procesos, la Corte Nacional de Justicia, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, **Administrando justicia, en nombre del pueblo soberano del Ecuador, y por autoridad de la Constitución y las leyes de la República**, RESUELVE CASAR PARCIALMENTE la sentencia de 14 de mayo del 2021, dictada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, se casa la sentencia en relación al recurso del SRI en cuanto a la glosa por gastos declarados sin documentación de soporte conforme al ítem 6.5.2.1 de esta sentencia por US 314.450,45; y por el recurso propuesto por la contribuyente, se casa la sentencia por no haberse pronunciado sobre la subglosa OH&FEE 5% - 10% según ítem 6.6.2.2. por US 24.538,40, y se ratifica en todo lo demás la sentencia dictada por el Tribunal Distrital de instancia.

7.2. Sin costas.

7.3. Al no existir caución para suspender la ejecución de la sentencia, por ser uno de los recurrentes

institución pública, no cabe pronunciamiento al respecto.

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

**7.5.** Actúe como Secretaria Relatora dentro de este proceso, la doctora Ligia Marisol Mediavilla en virtud de la Acción de Personal No. 838-UATH-2022-OQ de 28 de julio de 2022.

**Resolución de fácil comprensión**

No prospera los vicios por estructura del fallo, pero se casa la sentencia en relación al recurso del SRI en cuanto a la glosa por gastos declarados sin documentación de soporte conforme al ítem 6.5.2.1 de esta sentencia por US 314.450,45; y por el recurso propuesto por la contribuyente, se casa la sentencia por no haberse pronunciado sobre la subglosa OH&FEE 5% - 10% según ítem 6.6.2.2. por US 24.538,40, y se ratifica en todo lo demás la sentencia dictada por el Tribunal Distrital de instancia.

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA  
**JUEZ NACIONAL (PONENTE)**

JOSE DIONICIO SUING NAGUA

**JUEZ NACIONAL**

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

**JUEZA NACIONAL**





224144861-DFE

Juicio No. 17502-2011-0126 Resolución nro. 75-2024

**JUEZ PONENTE: JOSE DIONICIO SUING NAGUA, JUEZ NACIONAL (PONENTE)****AUTOR/A: JOSE DIONICIO SUING NAGUA**

**CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA.** Quito, miércoles 14 de febrero del 2024, las 14h37. **VISTOS:** Por una parte, la doctora María Fernanda Checa Granda y el abogado Marco Santiago Andrade Haro, en calidad de abogados patrocinadores debidamente autorizados por el representante legal de la compañía Mondelez Ecuador Cía. Ltda. (antes Kraft Foods Ecuador C. Ltda.); y, por otra parte, el doctor Rodrigo Godoy Garzón, debidamente legitimado por parte de las autoridades tributarias demandadas, interponen sendos recursos de casación en contra del fallo dictado por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, el 21 de junio de 2019, las 11h58, dentro del juicio de impugnación No. 17502-2011-0126.

## 1. Antecedentes procesales

**1.1. Objeto de la controversia.-** Según se desprende de la sentencia impugnada el objeto de la controversia consiste en que “... *la Litis se ha trabado porque la parte actora no está conforme con la resolución número 117012011RREC036281 del 9 de noviembre de 2011 dictada por el director regional norte del Servicio de Rentas Internas, solicitando que se resuelva a favor de la actora la presente acción contencioso tributaria; y se deje por lo tanto sin efecto la resolución impugnada correspondiente al impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2007.*”

**1.2. Sentencia impugnada.-** En el fallo de instancia dictado por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, el 21 de junio de 2019, las 11h58, se resolvió aceptar parcialmente la demanda de impugnación deducida por la señora Andrea Freire Hoppe Martins por los derechos que representa en calidad de presidenta y como tal representante legal de la compañía Kraft Food Ecuador C. Ltda. (hoy Mondelez Ecuador C. Ltda.); y en consecuencia se modificó parcialmente la resolución No. 117012011RREC036281 de 9 de noviembre de 2011 dictada por el Director Regional Norte del Servicio de Rentas Internas,

**FUNCIÓN JUDICIAL**  
DOCUMENTO FIRMADO  
ELECTRÓNICAMENTE

Firmado por  
JOSE DIONICIO  
SUING NAGUA  
C=EC  
L=QUITO  
CI  
1706860440

**FUNCIÓN JUDICIAL**  
DOCUMENTO FIRMADO  
ELECTRÓNICAMENTE

Firmado por  
GUSTAVO  
ADOLFO  
DURANGO VELA  
C=EC  
L=QUITO  
CI  
1703594588

**FUNCIÓN JUDICIAL**  
DOCUMENTO FIRMADO  
ELECTRÓNICAMENTE

Firmado por  
GILDA ROSANA  
MORALES  
ORDONEZ  
C=EC  
L=QUITO  
CI  
1710658640

exclusivamente con relación a lo resuelto en los numerales 8.3.3.4, 8.4.3.3 y 8.7.3.6.

**1.3. Recurso de casación.-** Por una parte, los abogados patrocinadores de la compañía Mondelez Ecuador Cía. Ltda. (antes Kraft Foods Ecuador C. Ltda.) interponen su recurso con fundamento en la causal tercera del artículo 3 de la Ley de Casación por falta de aplicación de los artículos 115 del Código de Procedimiento Civil, 9 numeral 3, 10 numerales 1, 7 y 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno, 3 y 14 de la Decisión 578 de la Comunidad Andina de Naciones; y, por otra parte, el abogado de la autoridad tributaria demandada interpone recurso de casación con fundamento en la causal primera del artículo 3 de la Ley de Casación por errónea interpretación del artículo 11 de la Ley de Régimen Tributario Interno vigente al 2007, de los artículos 34, 60 y 21 numeral 8 literal c) del Reglamento de Aplicación a la LRTI, vigente al 2007.

**1.4. Calificación.-** Los recursos fueron calificados en auto de 26 de julio de 2019, las 8h33, de conformidad con los artículos 2, 5, 7, 8, 10 y 11 de la Ley de Casación para ante los Jueces de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, competentes para conocer y resolver este recurso.

**1.5. Admisión.-** Mediante auto de admisión de 31 de marzo de 2022, las 11h25, la doctora Mónica Heredia Proaño, Conjueza de esta Sala, declaró la admisibilidad parcial del recurso de casación propuesto por la compañía Mondelez Ecuador Cía. Ltda., exclusivamente por el cargo acusado *sobre la glosa de importaciones de bienes no producidos por la sociedad e importaciones de materia prima*, al amparo de la causal tercera del artículo 3 de la Ley de Casación, por falta de aplicación del artículo 115 del Código de Procedimiento Civil, que ha dado lugar a la no aplicación de normas sustantivas. También se admitió a trámite el recurso interpuesto por la Administración Tributaria con fundamento en la causal primera del artículo 3 de la Ley de Casación por el vicio de errónea interpretación de los artículos 11 de la Ley de Régimen Tributario Interno, LRTI, 60 segundo inciso, 34 y 21.8 literal c) del Reglamento de Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, RALRTI.

## **2. Competencia**

**2.1.** Mediante sorteo de la causa No. 17502-2011-0126 (1), realizado el 20 de junio de 2022, las

16h31, se radicó la competencia en la Sala integrada por los doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional, Gustavo Durango Vela, Juez Nacional (E); y, José Suing Nagua, Juez Nacional, ponente en la presente causa. Mediante Resolución No. 003-2021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificando la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de 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, 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 de 2021, el Presidente de la Corte Nacional de Justicia, llamó a integrar la Sala al doctor Gustavo Durango Vela, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo, avalado con la acción de personal No. 166-UATH-2021-2021-HB de 19 de febrero de 2021.

**2.2.** La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia es competente para conocer y resolver el recurso de conformidad con lo dispuesto en el artículo 184 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador; artículo 185 segunda parte numeral 1 del Código Orgánico de la Función Judicial; y, artículo 1 de la Ley de Casación.

### **3. Validez procesal**

**3.1.** No se observa del proceso ninguna circunstancia que pueda afectar la validez procesal y no adolece de nulidad, por lo que se declara el proceso válido.

### **4. Fundamentación del recurso de casación**

**4.1. Recurso de la compañía recurrente.-** La compañía Mondelez Ecuador Cía. Ltda. para fundamentar su recurso “*Sobre la glosa de importaciones de bienes no producidos por la sociedad e*

*importaciones de materia prima*", con fundamento en la causal tercera de la Ley de Casación señala la falta de aplicación del artículo 115 del CPC y la infracción del artículo 10.1 de la LRTI, sostiene que la Administración Tributaria se equivoca al establecer dicha diferencia, puesto que el valor glosado corresponde a la cuenta contable que registra los valores por importaciones efectuadas en dicho ejercicio fiscal, el cual contiene no solamente el valor de los documentos aduaneros (DAU, facturas comerciales, póliza de seguro y flete internacional), sino también todo aquel gasto adicional necesario y requerido para colocar los productos importados en las bodegas de Kraft, tales como: gastos para obtener el certificado de inspección emitido por una empresa supervisora de importaciones internacional, flete terrestre local y gastos de bodegaje de embarque. Señala que el objeto social de compañía consiste en la elaboración, importación, exportación, distribución y/o comercialización de productos alimenticios, de confitería, gelatina pura y cosmética, así como en general de productos de uso humano y la realización de actividades que de este objeto se deriven.

**4.2.** Con base en su actividad económica, es necesaria la importación de materia prima y de todas las transacciones relacionadas a la obtención de la misma, dado que sirven para obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana y resultado de la misma aumentar la base imponible. Afirma que los gastos adicionales tales como: obtención de certificado, flete terrestre y gastos de bodegaje forman parte de las importaciones. Afirma que el actuar de la compañía se adhiere a lo establecido en la norma tributaria, artículo 10 de la LRTI vigente al 2007. Además manifiesta que tiene la documentación de respaldo de las importaciones de productos realizadas en el año 2007, misma que fue debidamente entregada en el presente proceso judicial. Que con fecha 11 de septiembre del 2012, se ingresó como prueba catorce carpetas a favor de la compañía durante la diligencia de inspección tributaria, mismas que constan en el expediente del presente juicio, en donde se logró comprobar que existe documentación suficiente para justificar el tratamiento como gastos deducibles. Por tanto, el Tribunal no ha valorado la prueba en su conjunto conduciéndolo a la no aplicación de normas de derecho. Que ha inobservado el artículo 115 del Código de Procedimiento Civil y por tanto se ha dejado de aplicar a su vez el artículo 10 numeral 1 de la LRTI.

**4.3.- Argumentos de la institución recurrente.-** En lo que se refiere a la acusación de errónea interpretación del artículo 11 de la LRTI, vigente al año 2007, la casacionista cita en su recurso el artículo 82 de la Constitución de la República del Ecuador y el artículo 25 del Código Orgánico de la Función Judicial, así como el considerando 8.7.3 y 8.7.3.5.4, del fallo recurrido y señala que como objeto de la litis el juzgador de instancia lo delimitó así: *"Ahora bien, para el caso que nos ocupa, es*

*pertinente analizar si con la operación societaria de fusión por absorción, la compañía GELEC debía registrar la totalidad del saldo no amortizado de las pérdidas previo a la fusión, como sostiene el SRI; o, la compañía KRAFT podía utilizar la pérdida no amortizada de GELEC (trasferida con ocasión de la fusión) y amortizarla con las pérdidas de la compañía.”* . Que al haber establecido el Tribunal de instancia la ratio sobre el cual versará su resolución es preciso identificar que son dos cuestiones sobre las cuales se pronunciará: i. Si GELEC debía registrar la totalidad del saldo no amortizado de las pérdidas previo a la fusión; o, ii. Si KRAFT podía utilizar la pérdida no amortizada de GELEC, por la fusión, y amortizarla con las pérdidas de la nueva compañía. Señala que es preciso referirse al antecedente, de la misma forma como hecho probado en la sentencia, de que la compañía KRAFT se ha fusionado con la compañía GELEC mediante escritura pública de 1 de junio del 2006, ante el Notario Trigésimo Octavo del Cantón Guayaquil, y debidamente inscrita en el Registro Mercantil del Cantón Quito el día 11 de octubre del 2006. Señala tres puntos que considera la norma:

**a) Pérdidas.-** Las sociedades pueden compensar las pérdidas sufridas en el ejercicio impositivo, con las utilidades gravables que obtuvieren dentro de los cinco períodos impositivos siguientes, sin que se exceda en cada período del 25% de las utilidades obtenidas. A este respecto, es preciso mencionar que cuando la norma se refiere a las sociedades lo hace a “la sociedad” que sufre pérdidas en un ejercicio impositivo, misma que podrá a forma de beneficio contenido en norma tributaria, amortizar dichas pérdidas hasta por los 5 ejercicios subsiguientes siempre que no exceda del 25% de las utilidades del ejercicio en el que se amortiza la proporción de la pérdida; es decir: “la sociedad” generadora de la pérdida es la que puede hacer uso de ese beneficio deducible. Que la norma nada dice que pueda transferirse o trasladarse dicho beneficio de deducción a otra empresa o a una diferente a la que sufrió la pérdida. Entonces, con una adecuada interpretación de esta parte del articulado, se debe considerar que la norma se refiere en específico a la sociedad como tal que sufrió la pérdida, y que ella puede hacer uso del beneficio tributario de la amortización de dicha pérdida, nada dice que dicha deducción pueda trasladarse a otra sociedad o a una nueva que se constituye por acto societario cualquiera que este fuere; **b)** Al efecto se entenderá como utilidades o pérdidas las diferencias resultantes entre ingresos gravados que no se encuentren exentos menos los costos y gastos deducibles. En esta parte, es importante rescatar que la norma identifica la forma en la que se debe calcular la pérdida, así:  $\text{Pérdida} = \text{ingresos} - \text{costos y gastos deducibles}$  (se debe considerar que cuando hay pérdida el saldo de la diferencia se da en negativo). Entonces queda claro que esta diferencia se produce a nivel de estado financiero, es decir, no se incluye como beneficio tributario de ninguna naturaleza. En esta parte de la norma invocada es importante destacar que tampoco existe disposición alguna para que dicha deducción pueda trasladarse o transferirse a otra sociedad o a una nueva que se constituye por acto societario de transformación, o, uno específico de fusión; **c)** En caso de terminación de sus actividades en el país, el saldo de la pérdida acumulada durante los últimos

cinco ejercicios será deducible en su totalidad en el ejercicio impositivo en que concluya su liquidación o se produzca la terminación de actividades. En esta parte de la norma trata respecto de la terminación de actividades de la sociedad en el país, es decir, sigue manteniendo el criterio de que “la sociedad generadora de la pérdida” como tal es aquella que le es propio el beneficio de la deducción de la amortización de la pérdida, que al término de sus actividades en el Ecuador debe deducir en su totalidad la pérdida en el ejercicio fiscal en el que concluye su actividad (en este caso en particular, en el año 2006, en el que se registra la fusión). Nótese que esta parte de la norma, nada al respecto manifiesta de que dicha deducción pueda trasladarse a otra sociedad o a una nueva que se constituye por acto societario de transformación o uno específico de fusión, ya que la deducción de la amortización es propia y exclusiva de la sociedad que la genera, para el caso en análisis pues la pérdida debía haberse deducido GELEC, y no la absorbente (KRAFT). Continúa señalando que la norma nada indica que el beneficio de deducibilidad de la pérdida pudiere trasladarse a una nueva compañía que nace a la vida jurídica (absorbente) y peor aún que esta última pueda utilizar ese saldo de pérdida que la absorbida no dedujo totalmente en el ejercicio fiscal en el que concluyó con su actividad (GELEC en el 2006). El análisis erróneo que realiza el juzgador de instancia a la norma radica en que considera que KRAFT puede utilizar el beneficio de una deducción que le correspondía a GELEC en el año 2006, cuando conforme reza expresamente la norma debía haber agotado totalmente la deducibilidad en el ejercicio fiscal en el que GELEC se fusionó por absorción con KRAFT. Siendo así señores Jueces si el Tribunal A quo hubiese realizado un correcto análisis hermenéutico de la norma, la decisión de la causa hubiera sido justamente ratificar la Resolución No. 117012011RREC036281 de 9 de noviembre de 2011, en lo que corresponde a la glosa “ 8.7) Glosa Por Pérdidas Transferidas Por Fusión.”

**4.4.-** Respecto de la errónea interpretación del segundo inciso del artículo 60 del Reglamento de Aplicación a la LRTI vigente al año 2007, el SRI cita en su recurso el considerando 8.7.3.5.3) de la sentencia recurrida y señala nuevamente que se determinó el objeto de la litis para luego decir que son dos cuestiones sobre las cuales se pronunciaría el Tribunal de instancia: a) Si GELEC debía registrar la totalidad del saldo no amortizado de las pérdidas previo a la fusión; o, b) Si KRAFT podía utilizar la pérdida no amortizada de GELEC, por la fusión, y amortizarla con las pérdidas de la nueva compañía. Se refiere al hecho probado en la sentencia de que la compañía KRAFT se ha fusionado con la compañía GELEC y al hecho probado de que la presentación anticipada de la declaración de impuesto a la renta “ es un mero deber formal” , para ello, señala que es preciso determinar cuál es el alcance de una declaración anticipada de impuesto a la renta, y más que nada que constituye un requisito previo para la transformación societaria realizada, así señala: **a) Una declaración anticipada**

**de impuesto a la renta**, en efecto es un deber formal al igual que toda declaración de impuesto a la renta, **pero que** por ocasión de la fusión a la que hace referencia el Tribunal A quo en su sentencia, **la norma es diáfana en determinar que por fusión se debe** presentar una declaración anticipada, y claro está, con los efectos propios de ésta, es decir, trasladar los datos obtenidos de la contabilidad de la sociedad y declarar los ingresos y gastos deducibles a que hubieren lugar, entonces, no se le puede restar importancia, a más de que en este caso de fusión, se la debe presentar de forma previa a la inscripción en el Registro Mercantil; **b)** En la declaración anticipada se contienen datos relativos a la deducibilidad de gastos, como en este caso, aquellos que deben considerarse como tales por mandato de la ley, como son las amortizaciones por pérdidas luego de la conciliación tributaria “de la sociedad generadora de la pérdida” (GELEC); **c)** A más de la formalidad que reviste la presentación de dicha declaración, esta norma es clara en advertir que: “Una vez presentada esta declaración, procederá el trámite de inscripción de la correspondiente resolución en el Registro Mercantil” entonces, luego de dicha declaración anticipada, se permite la inscripción correspondiente; **d)** Cuando una compañía va a ser absorbida por otra (fusión por absorción) debe presentar su declaración anticipada de renta considerando obviamente dichos rubros o gastos deducibles, y dentro de éstos, al determinado en el literal c) del numeral 8 del Art. 21 del RLRTI, mediante el cual se podrá amortizar la pérdida dentro de los subsiguientes cinco ejercicios fiscales al que se produjo, considerando para ello que la pérdida puede ser deducible solamente para la compañía que la generó y no para otra, es decir, el beneficio de deducibilidad corresponde solo a la sociedad que generó la pérdida, y no como en este caso ha dispuesto el A quo para la compañía absorbente; **e)** La fusión por absorción es aquella en la que una compañía es absorbida por otra, es decir, la primera se extingue (GELEC) y le sobrevive la otra (KRAFT), por ello, concluyen las actividades de la primera, y con esto, la presentación de la declaración anticipada de impuesto a la renta reviste de gran importancia, pues en ella se deben contener los rubros deducibles que la ley permite, y en este caso en específico, debía contener toda la pérdida de la compañía absorbida (GELEC en el año 2006) ya que terminaron sus actividades por motivo de la fusión. Señala entonces que la correcta y adecuada interpretación que se le debe dar a la norma es que la presentación de la declaración anticipada de impuesto a la renta en este caso en particular no es solamente un deber formal, sino un requisito previo para la inscripción de la fusión; además de que en ella se contienen los datos como ingresos, costos y gastos, gastos deducibles, base imponible, y debía contener la pérdida de GELEC al terminar sus actividades en el 2006.

**4.5.-** Respecto de la errónea interpretación del artículo 34 del Reglamento a la LRTI vigente al año 2007, la casacionista cita en su recurso lo que el Tribunal de instancia en la sentencia recurrida ha

dicho en el considerando 8.7.3.4) y nuevamente señala lo que el juzgador de instancia ha delimitado como objeto de la litis, y afirma que son dos las cuestiones sobre las cuales se pronunciará: a) Si GELEC debía registrar la totalidad del saldo no amortizado de las pérdidas previo a la fusión; o, b) Si KRAFT podía utilizar la pérdida no amortizada de GELEC, por la fusión, y amortizarla con las pérdidas de la nueva compañía. Señala que la norma identifica que mientras no se haya inscrito la fusión **ambas compañías** tienen que cumplir con sus deberes formales y materiales de forma independiente, haciendo un ejercicio interpretativo adecuado diremos que para efectos tributarios cada compañía es un ente independiente y debe cumplir con sus obligaciones tributarias hasta antes de que se inscriba la fusión y se obtenga la correspondiente resolución de fusión, con lo que, cada compañía debe presentar su declaración de impuesto a la renta, para el caso de GELEC debía presentar su declaración anticipada de renta al terminar sus actividades en el año 2006, previo a la fusión. Señala que una vez inscrita en el Registro Mercantil la escritura de fusión por absorción y la respectiva resolución aprobatoria, la sociedad absorbente consolidará los balances generales de las compañías fusionadas cortados a la fecha de dicha inscripción y los correspondientes estados de pérdidas y ganancias por el período comprendido entre el 1 de enero del ejercicio fiscal en que se inscriba la fusión acordada y la fecha de dicha inscripción. En esta parte, la norma expresa que una vez inscrita la fusión, la compañía absorbente consolida los balances generales y los estados de pérdidas y ganancias de ambas entre el 1 de enero y la fecha en la que se inscribe la fusión. En esta parte se debe considerar que la norma dispone que se deben consolidar los balances generales en la compañía absorbente dentro del cual se comprenden los activos (derechos) y los pasivos (obligaciones de la compañía con terceros) y claro, los activos y los pasivos para determinar el patrimonio (obligaciones de la compañía para con sus accionistas) de la compañía. Señala que por regla general, el patrimonio es igual al activo menos el pasivo: (Patrimonio = activo - pasivo) del cual se desprende que el saldo que arroje dicha operación puede ser positivo o negativo, si fuere negativo se comprende como “pérdida”, es decir, la pérdida corresponde al saldo negativo del patrimonio de una compañía; no se puede considerar jamás que dicha pérdida pueda ser un activo o un pasivo, ya que aquella proviene de la operación que da como resultado el patrimonio (activo - pasivo). En este caso, la pérdida (saldo negativo del patrimonio) corresponde a la pérdida, misma que no constituye en activo o pasivo, sino al patrimonio. Señala que la pérdida como tal no constituye un derecho o una obligación que pudiese tener una compañía, sino que aquella proviene de la operación financiera descrita anteriormente, y por ello, dicha pérdida no puede nunca ser considerada como deducible de impuesto a la renta de la compañía absorbente. Aquello no consta dentro de esta norma, no consta en norma alguna que una compañía pueda considerar como deducible la pérdida de la compañía a la que absorbe, y por ello, aquí se puede verificar el error interpretativo de esta norma por parte del juzgador de instancia cuando considera que la pérdida de GELEC es deducible para la compañía absorbente (por ser sucesora de sus derechos y

obligaciones), ya que dicho deducible “amortización por pérdidas” es propio y exclusivo de la compañía que generó dicha pérdida, no puede ni siquiera pensarse en que fuere lo contrario, a pesar de ello, el TDCT interpretando erróneamente la norma, considera que la pérdida de GELEC es un activo o un pasivo que se consolida en el balance de la nueva compañía (KRAFT), lo cual trasgrede lo determinado en esta norma. Siendo así, se debe considerar que, de forma concomitante con la norma que ha sido erróneamente interpretada y argumentada en esta parte, la compañía que deja la vida jurídica (GELEC) debe presentar su declaración anticipada de renta en el 2006 (puesto que la fusión se inscribe en el Registro Mercantil del Cantón Quito el día 11 de octubre del 2006) incluyendo en ella todos y cada uno de los rubros exigidos en una declaración de renta al cierre de un ejercicio fiscal, es decir, con la determinación de ingresos, costos, gastos deducibles, gastos no deducibles, etc., ya que constituye un requisito previo a la inscripción de la fusión, no es un mero deber formal como equivocadamente lo mantiene el A quo en la sentencia, sino que es un requisito que es exigido por la norma. Concluye señalando que es errónea la interpretación que el A quo le ha dado a esta norma por cuanto se le ha dado un alcance y sentido diferentes. Si el A quo hubiese realizado un correcto análisis hermenéutico de ésta norma, la decisión de la causa hubiera sido justamente ratificando la Resolución No. 117012011RREC036281 de 9 de noviembre de 2011, en lo que corresponde a la glosa “**8.7) Glosa Por Pérdidas Transferidas Por Fusión**”.

**4.6.- Finalmente, en lo que se refiere a la** errónea interpretación del literal c) del numeral 8 del artículo 21 del Reglamento de Aplicación a la LRTI vigente al 2007, el SRI cita en su recurso lo que la sentencia recurrida ha dicho en los considerandos 8.7.3.5.2 y 8.7.3.5.4 y argumenta que como el juzgador de instancia delimitó el objeto de la litis debía pronunciarse sobre: a) Si GELEC debía registrar la totalidad del saldo no amortizado de las pérdidas previo a la fusión; o, b) Si KRAFT podía utilizar la pérdida no amortizada de GELEC, por la fusión, y amortizarla con las pérdidas de la nueva compañía. La norma denunciada como erróneamente interpretada por el A quo en esta parte, contiene lo siguiente: **a) Gastos generales deducibles.-** 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. Las pérdidas declaradas, luego de la conciliación tributaria de ejercicios anteriores. Al igual que en los casos anteriores las pérdidas se refieren a “la sociedad que generó la pérdida” no le da entonces, calidad alguna para que el absorbente pueda hacer uso de la deducción por amortización de pérdidas que la absorbida no consideró de forma total en el año 2006, previo a la fusión; **b) Su amortización se efectuará dentro de los cinco períodos impositivos siguientes a aquél en que se produjo la pérdida,** siempre que tal amortización no sobrepase del 25% de la utilidad gravable realizada en el respectivo ejercicio. La amortización de la pérdida de “la sociedad que la generó” pueda hacerla en los siguientes

5 años al que se produjo la pérdida, máximo al 25% de la utilidad generada en el año en el que se utiliza dicha pérdida como deducible, en esta parte, la norma expresa el beneficio de la deducibilidad de la amortización de la pérdida refiere a la sociedad que la generó (GELEC), misma que puede utilizarla hasta en los siguientes 5 ejercicios máximo en el 25% de la utilidad generada en el mismo; c) En el caso de terminación de actividades, antes de que concluya el período de 5 años, el saldo no amortizado de las pérdidas, será deducible en su totalidad en el ejercicio en el que se produzca la terminación de actividades. Aquí en cambio, es importante destacar que al tratarse de terminación de actividades, la norma identifica el hecho de que al culminar las actividades de “la sociedad que generó la pérdida” es aquella que debe hacer uso de dicha deducibilidad de forma total del rubro en el ejercicio en el que se terminan las actividades, año 2006 en el que GELEC se fusiona con KRAFT. Señala que en la sentencia el Tribunal A quo realiza un análisis respecto de la disolución y si ella proviene o no de un proceso de fusión, pero hace hincapié en que el análisis en el saldo debió haber referido estrictamente al tema tributario, y no al societario, entonces diremos que en el ámbito tributario con motivo de la fusión por absorción, la sociedad absorbida debía presentar su declaración anticipada de impuesto a la renta en el año 2006 y que debía haber considerado en dicho año la totalidad de la pérdida generada en años anteriores, ya que dicha pérdida es propia y exclusiva de la sociedad que la genera (GELEC) y no existe norma tributaria alguna que permita que la sociedad absorbente (KRAFT) pueda considerar como deducible dicho valor. Señala que también se debe considerar que la Administración Tributaria en el acto impugnado, en base a esta norma desconoció el rubro de pérdida registrado por KRAFT ya que al terminar las actividades de GELEC ella debía haber considerado totalmente dicho rubro como deducible en el ejercicio 2006, porque así lo dispone la norma reglamentaria. Cita el SRI lo que la sentencia de instancia dice en el considerando 8.7.3.4 y refiere que se dice que el saldo de las pérdidas no amortizadas se encuentran dentro de los saldos de las cuentas patrimoniales (activos y pasivos) lo cual es errado, puesto que las pérdidas son el resultado de la resta entre activos y pasivos (a nivel de balance general) pero más sin embargo, no se puede considerar que la pérdida es una cuenta de activo o de pasivo, sino que es el resultado de la operación financiera de patrimonio, por lo que, se demuestra la errada interpretación que el A quo también le da a esta norma. La verdadera interpretación que se le debe dar a la norma es que a la terminación de las actividades de GELEC es ella justamente la que debía haber considerado como deducible de forma total la pérdida generada en años anteriores, ya que el deducible es propio y exclusivo de GELEC, y no existe disposición expresa en esta norma o en alguna otra, que le permita que el deducible de la amortización de la pérdida, o los años que aún quedan por amortizar, sean considerados por KRAFT en el ejercicio fiscal 2007. Señala que se puede apreciar que al realizar su análisis el Tribunal A quo concluye que: **a)** KRAFT asume la totalidad de activos y pasivos de la compañía disuelta GELEC, a lo cual, no existe observación alguna, ya que aquello está dispuesto en la misma norma; y, **b)** Al

consolidarse en KRAFT la totalidad de activos y pasivos de GELEC, se incluyen todos los derechos y obligaciones, y en particular las pérdidas de GELEC. Vuelve a citar lo que el considerando 8.7.3.4 dice en su sentencia para concluir que la cita doctrinaria realizada por el A quo concluye efectivamente que por la fusión se suceden los activos y pasivos de la absorbida a la absorbente, lo cual es correcto, pero se debe considerar que por la errónea interpretación que el Tribunal A quo realiza en su sentencia, dice que dentro de dichos pasivos y activos se encuentran las pérdidas, lo cual es totalmente errado, ya que las pérdidas no son ni activos (derechos) ni pasivos (obligaciones), son el resultado positivo o negativo del patrimonio de una sociedad (activos menos pasivos), pero no se constituye en un derecho o en una obligación, y peor aún que aquel rubro sea trasladado a la absorbente, ya que la norma no considera aquello.

**4.7.- Contestación del recurso de casación.-** Corrido traslado con los recursos admitidos, mediante escrito presentado el 6 de abril de 2022, 16h18, la abogada Karina Andrade Acosta en calidad de procuradora fiscal debidamente autorizada por el Director de Grandes Contribuyentes en calidad de delegado de la Directora General y del Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas, da contestación al recurso interpuesto por la contraparte y solicita que dicho recurso sea negado. Así también mediante escrito presentado el 7 de abril de 2022, 12h07, la doctora María Fernanda Checa Granda y el abogado Marco Andrade Haro, en calidad de abogados patrocinadores debidamente autorizados por el representante legal de la compañía Mondelez Ecuador Cía. Ltda., dan contestación al recurso interpuesto por el Servicio de Rentas Internas y solicitan que rechacen el recurso interpuesto y ratifiquen el contenido de la sentencia emitida por el Tribunal Distrital en la parte que deja sin efecto la Glosa 8.7) **Glosa por pérdidas transferidas por fusión** ; por cuanto la sentencia recurrida en lo referente a la interpretación de normas aplicadas se ha dictado en estricta observancia del ordenamiento jurídico vigente.

## **5. Problema jurídico**

**5.1.** El problema jurídico se circunscribe a determinar si la sentencia impugnada ha incurrido en la causal tercera del artículo 3 de la Ley de Casación por el vicio de falta de aplicación del artículo 115 del Código de Procedimiento Civil, que ha dado lugar a la no aplicación de normas sustantivas; o, en la causal primera del artículo 3 de la Ley de Casación en el vicio de errónea interpretación de los

artículos 11 de la LRTI, 60 segundo inciso, 34 y 21.8 literal c) del Reglamento de Aplicación de la LRTI.

## 6. Análisis de la Sala de casación

**6.1.** Esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, para resolver los problemas jurídicos planteados derivados del cuestionamiento al fallo de instancia, con fundamento en las causales primera y tercera del artículo 3 de la Ley de Casación, admitidas por la Conjueza de la Sala, considera:

**6.2. Recurso de la empresa actora:** La recurrente acusa la falta de aplicación del artículo 115 del Código de Procedimiento Civil, lo que habría producido afectación en las normas sustantivas que señala.

**6.2.1. La falta de aplicación** “*ocurre cuando el sentenciador niega en el fallo la existencia de un precepto, lo ignora frente al caso debatido. Es error contra ius, es rebeldía y desconocimiento de la norma. Es error de existencia de la norma por haberse excluido ésta en la sentencia.*”.<sup>1</sup>

**6.2.2.** Las normas que se acusan como infringidas son: **a) Artículo 115 del Código de Procedimiento Civil.**–“*La prueba deberá ser apreciada en conjunto, de acuerdo con las reglas de la sana crítica, sin perjuicio de las solemnidades prescritas en la ley sustantiva para la existencia o validez de ciertos actos. La jueza o el juez tendrá obligación de expresar en su resolución la valoración de todas las pruebas producidas.*” . **b) Artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno.**– “*Deducciones. - En general, con el propósito de determinar la base imponible sujeta a este impuesto se deducirán los gastos que se efectúen con el propósito de obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana que no estén exentos...*” .

---

<sup>1</sup> Tolosa Villabona, Luis Armando. *Teoría y Técnica de Casación. Civil, Penal, Laboral, Penal Militar, Acciones de Grupo*, (Bogotá: Doctrina y Ley, 2008), 359.

**6.2.3.** La empresa actora cuestiona la sentencia con sustento en el caso tercero del artículo 3 de la ley de Casación, porque considera que no ha valorado la prueba en su conjunto conduciéndolo a la no aplicación de normas de derecho. Que se ha inobservado el artículo 115 del Código de Procedimiento Civil y se ha dejado de aplicar el artículo 10 numeral 1 de la LRTI

**6.2.4.** En la sentencia, el Tribunal refiere a los informes periciales que corresponden a la inspección de la contabilidad de KRAFT como prueba de la actora, de los que se desprende que la empresa no presentó la documentación de soporte por conceptos de gastos de importación, de manera que los peritos no han podido evidenciar la justificación material del valor determinado, por lo que al no haber sido desvirtuados los valores determinados confirma la glosa.

**6.2.5.** De la referencia al contenido del análisis sobre el cuestionamiento formulado por la empresa actora, queda en evidencia que el Tribunal si analiza las pruebas actuadas por las partes, de las que desprende las conclusiones a las que arriba, lo cual evidencia que si existe valoración probatoria, por lo que sin realizar una referencia expresa al artículo acusado de falta de aplicación, se evidencia la valoración probatoria, por lo que no se configura el vicio de falta de aplicación, por lo que el cargo no prospera. La no verificación del vicio en la norma de valoración probatoria, impide verificar el yerro en la norma sustantiva, pues la afectación en la norma sustantiva depende del error en la norma de valoración probatoria.

**6.2.6.** Al no verificarse la existencia del vicio alegado el cuestionamiento no prospera y se lo rechaza

**6.3.- Recurso de la entidad demandada.-** La administración tributaria acusa la errónea interpretación de normas, vicios que están relacionados con la deducibilidad de pérdidas de la empresa absorbida por la empresa actora.

**6.3.1. La errónea interpretación** “ *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.”.<sup>2</sup>

**6.3.1.-** Las normas que se acusan como infringidas son: **a) Artículo 11 de la Ley de Régimen Tributario Interno.-** “ *Pérdidas.- Las sociedades, las personas naturales obligadas a llevar contabilidad y las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad pueden compensar las pérdidas sufridas en el ejercicio impositivo, con las utilidades gravables que obtuvieren dentro de los cinco períodos impositivos siguientes, sin que se exceda en cada período del 25% de las utilidades obtenidas. Al efecto se entenderá como utilidades o pérdidas las diferencias resultantes entre ingresos gravados que no se encuentren exentos menos los costos y gastos deducibles. En caso de liquidación de la sociedad o terminación de sus actividades en el país, el saldo de la pérdida acumulada durante los últimos cinco ejercicios será deducible en su totalidad en el ejercicio impositivo en que concluya su liquidación o se produzca la terminación de actividades...” . **b) Artículo 34 segundo inciso del Reglamento de Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.-** “Sin perjuicio de las normas societarias y solamente para efectos tributarios, cuando una sociedad sea absorbida por otra, dicha absorción surtirá efectos a partir del ejercicio anual en que sea inscrita en el Registro Mercantil. En consecuencia, hasta que ocurra esta inscripción, cada una de las sociedades que hayan acordado fusionarse por absorción de una a la otra u otras, deberán continuar cumpliendo con sus respectivas obligaciones tributarias y registrando independientemente sus operaciones. Una vez inscrita en el Registro Mercantil la escritura de fusión por absorción y la respectiva resolución aprobatoria, la sociedad absorbente consolidará los balances generales de las compañías fusionadas cortados a la fecha de dicha inscripción y los correspondientes estados de pérdidas y ganancias por el período comprendido entre el 1o. de enero del ejercicio fiscal en que se inscriba la fusión acordada y la fecha de dicha inscripción.” . **c) Artículo 60 segundo inciso del Reglamento de Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.-**“ *Declaración anticipada de impuesto a la renta.- (...) En el caso de la terminación de actividades o de escisión, fusión, absorción o cualquier otra forma de transformación de sociedades antes de la finalización del ejercicio impositivo, las sociedades presentarán su declaración anticipada de impuesto a la renta. Una vez presentada esta declaración, procederá el trámite de inscripción de la correspondiente resolución en el Registro Mercantil, así como para la cancelación de la inscripción en el Registro Único de Contribuyentes.*” . **d) Artículo 21.8 literal c) del Reglamento de***

<sup>2</sup> Tolosa Villabona, L.A.; *Teoría y Técnica de Casación ibídem.*, pp. 361.

**Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.-** “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 (...) c) Las pérdidas declaradas, luego de la conciliación tributaria, de ejercicios anteriores. Su amortización se efectuará dentro de los cinco periodos impositivos siguientes a aquél en que se produjo la pérdida, siempre que tal amortización no sobrepase del 25% de la utilidad gravable realizada en el respectivo ejercicio. El saldo no amortizado dentro del indicado lapso, no podrá ser deducido en los ejercicios económicos posteriores y afectará al patrimonio directamente. En el caso de terminación de actividades, antes de que concluya el período de cinco años, el saldo no amortizado de las pérdidas, será deducible en su totalidad en el ejercicio en el que se produzca la terminación de actividades: y, (...)”.

**6.3.2.** El recurrente cuestiona la decisión del Tribunal de instancia, porque considera que la empresa absorbida debió declarar las pérdidas en el ejercicio en el que se produzca la terminación de actividades, sin que sea posible, trasladar las mismas a la sociedad absorbente, como se establece en la sentencia.

**6.3.3.** En la sentencia el Tribunal de instancia acepta el arrastre de las pérdidas de la compañía absorbida realizada por la compañía absorbente, actora en la causa.

**6.3.4.** El tema en discusión está relacionado con la deducibilidad de pérdidas de una empresa que ha sido absorbida por la empresa actora. A la luz de los argumentos del recurrente y los razonamientos del Tribunal juzgador, es pertinente señalar lo siguiente: **i.** Una empresa que termina sus actividades, en otras razones, por absorción como en el presente caso, debe cumplir sus obligaciones tributarias hasta antes que se produzca la absorción, pues, la absorción se cuenta a partir de la inscripción del acto societario de absorción en el registro mercantil; **ii.** El cumplimiento de las obligaciones tributarias, deben reflejar los resultados reales del ejercicio en el que se realiza la liquidación, de manera que si son pérdidas, deberán también declararse; **iii.** Declaradas las pérdidas de la compañía absorbida, ese es el resultado con el que se produce la absorción por lo que tales resultados, deberán reflejarse en los estados financieros de la compañía absorbente, consolidándose con los de la compañía absorbida; la compañía absorbente deberá cumplir con las condiciones señaladas en el

artículo 44 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno, es decir, reflejarse el patrimonio consolidado en el ejercicio del año en que se inscribe la fusión por absorción; **iv.** De esta manera, es perfectamente válido que la compañía absorbente utilice las pérdidas de la compañía absorbida que se reflejará en los estados financieros consolidados, evidenciando que no se trata de un nuevo beneficio, sino que por arrastre el saldo no devengado, será utilizado como deducible por la compañía absorbente.

**6.3.5.** El Tribunal, al aceptar el arrastre de las pérdidas de la compañía absorbida a la compañía absorbente, no ha contrariado el sentido de las disposiciones aplicables, cuestionadas por la entidad recurrente, pues lo que ha hecho es reconocer la aplicación de un beneficio que le corresponde, sin que se evidencie los errores acusados.

**6.3.6.** Al no configurarse los errores acusados, el cuestionamiento no procede y se lo rechaza.

## **7. Decisión**

**7.1.** Este Tribunal de la Sala especializada 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 cuestionada.

**7.3.** Comuníquese, publíquese y devuélvase a la Sala de origen.

**7.4.** Actúe como Secretaria Relatora dentro de este proceso, la Doctora Ligia Marisol Mediavilla en virtud de la Acción de Personal No. 838-UATH-2022-OQ de 28 de julio de 2022.

**7.5.**

### **Resolución de fácil comprensión**

La Sala especializada de lo Contencioso Tributario al analizar los vicios de falta aplicación y errónea interpretación de los artículos referidos, ha considerado que no se configuran los vicios acusados y se rechaza el recurso.

JOSE DIONICIO SUING NAGUA

**JUEZ NACIONAL (PONENTE)**

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

**JUEZ NACIONAL**

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

**JUEZA NACIONAL**



Validar únicamente en FirmaBC.  
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](http://www.registroficial.gob.ec)

JL/AM

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

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

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