



Juicio No. 01501-2021-00001

**CONJUEZ PONENTE: JARAMILLO LUZURIAGA TANIA CATALINA,  
CONJUEZA NACIONAL (PONENTE)**

**AUTOR/A: JARAMILLO LUZURIAGA TANIA CATALINA**

**CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO  
CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA.** Quito,  
jueves 18 de diciembre del 2025, las 16h56.

VISTOS: El Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformado por los jueces nacionales: doctora Tania Jaramillo Luzuriaga (E) (ponente), doctor José Suing Nagua y doctor Gustavo Durango Vela (E), dictan la siguiente sentencia dentro de la causa No. 01501-2021-00001.

#### 1. Antecedentes procesales

1.1. En el caso puesto en nuestro conocimiento, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Cuenca, provincia del Azuay, estableció el siguiente objeto de la controversia: <sup>a</sup> Establecer si las glosas impugnadas fueron levantadas legalmente por la administración, o si el contribuyente justifica las diferencias, conforme lo alegado en la demanda<sup>o</sup>.

1.2. En la sentencia recurrida se resuelve aceptar parcialmente la demanda presentada por GRAIMAN CIA. LTDA., en contra del Director Zonal 6 del Servicio de Rentas Internas y como consecuencia, de los cargos levantados en el Acta de Determinación No. 01201924902755503 por concepto de Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2015, que fueran ratificados en la Resolución administrativa impugnada No. 101012020RREC046378: <sup>a</sup> 1.- Se acepta la impugnación y se dan de baja las siguientes glosas: 1.1.- <sup>a</sup> Notas de Crédito que disminuyeron los ingresos por ventas locales y exportaciones, pues fueron emitidas por los conceptos de: Devoluciones, Material en mal estado y Cambio de Producto, sin embargo, los productos no se encuentran reingresados al kardex<sup>o</sup> (correspondiente al numeral 3.6.1.1.1 del Acta de Determinación <sup>a</sup> Ventas locales<sup>o</sup>, y al considerando 22 de la Resolución). 1.2.- <sup>a</sup> Notas de Crédito que disminuyeron los ingresos por ventas locales y exportaciones, pues fueron emitidas por los conceptos de: Devoluciones, Material en mal estado y Cambio de

Producto, sin embargo, los productos no se encuentran reingresados al kardex°, (correspondiente al numeral 3.6.1.1.2 del Acta de Determinación <sup>a</sup>Exportaciones°, y al considerando 22 de la Resolución). 1.3.- <sup>a</sup>Costo no deducible correspondiente a Salidas de inventario con registros contables tipo XW `Consumo Fuera de Presupuesto' no justificadas° (correspondiente al numeral 3.6.2.1.1.2 del Acta de Determinación, y al considerando 26 de la Resolución). 2.- Se rechaza la impugnación y se confirman las siguientes glosas: 2.1.- <sup>a</sup>Notas de Crédito que aplican a facturas de otro ejercicio fiscal° (correspondiente al numeral 3.6.1.2 del Acta de Determinación, y al considerando 22 de la Resolución). 2.2.- <sup>a</sup>Diferencia determinada como no deducible correspondiente a gastos nacionales registrados como importaciones de bienes no producidos, por los que no presentó documentación de sustento° (correspondiente al numeral 3.6.2.1.3.1.1 del Acta de Determinación, y al considerando 23 de la Resolución), y, <sup>a</sup>Costos no deducibles que corresponden a provisiones° (correspondiente al numeral 3.6.2.1.3.1.3 del Acta de Determinación, y al considerando 23 de la Resolución). 2.3.- <sup>a</sup>Diferencia determinada como no deducible correspondiente a gastos nacionales registrados como importaciones, por los que no presentó documentación de sustento° (correspondiente al numeral 3.6.2.1.3.2.1 del Acta de Determinación, y al considerando 24 de la Resolución). 2.4.- <sup>a</sup>Costos no deducibles por pérdidas generadas en ventas realizadas a precios inferiores al costo°, específicamente el literal b) <sup>a</sup>Costo no deducible por pérdidas generadas en ventas a otros clientes a precios inferiores al costo° (correspondiente al numeral 3.6.2.1.1.1 del Acta de Determinación, y al considerando 25 de la Resolución). 2.5.- Crédito Tributario de Años Anteriores (correspondiente al numeral 3.17.3.2 del Acta de Determinación, y al considerando 36 de la Resolución. 3.- Se acepta parcialmente la impugnación, dándose de baja [CON EXCEPCIÓN de los rubros y/o conceptos detallados en la parte final del numeral 7.13 de esta sentencia] las siguientes glosas: 3.1.- <sup>a</sup>Diferencias en Gastos de Mantenimiento y Reparación por registros contables sobre los cuales el sujeto pasivo no presentó documentación de sustento° (correspondiente al numeral 3.6.2.1.1.6.1 del Acta de Determinación, y al considerando 29.1 y 29.4 de la Resolución). 3.2.- <sup>a</sup>Diferencias en Gastos de Mantenimiento y Reparación por pagos a empresas relacionadas por `servicios' no imputables a los ingresos gravados° (correspondiente al numeral 3.6.2.1.1.6.3 del Acta de Determinación, y al considerando 29.2 y 29.5 de la Resolución). 3.3.- <sup>a</sup>Diferencias en Gastos de Mantenimiento y Reparación correspondientes a registros por pagos a empresas no relacionadas por `servicios' no imputables a los ingresos gravados° (correspondiente al

numeral 3.6.2.1.1.6.4 del Acta de Determinación, y al considerando 29.3 y 29.6 de la Resolución). 3.4.- <sup>a</sup>Diferencias en Otros Gastos por registros contables sobre los cuales el sujeto pasivo no presentó documentación de sustento y no demostró el servicio recibido<sup>o</sup> (correspondiente al numeral 3.6.2.1.1.8.1 del Acta de Determinación, y al considerando 30 de la Resolución). 3.5.- <sup>a</sup>Diferencias en Otros Costos y Gastos de los cuales el sujeto pasivo no sustentó el uso del sistema financiero para el pago<sup>o</sup> (correspondiente al numeral 3.6.2.1.1.8.2 del Acta de Determinación, y al considerando 31 de la Resolución). 3.6.- <sup>a</sup>Diferencias en Otros Gastos correspondientes a registros por pagos a empresas relacionadas por 'servicios' no imputables a los ingresos gravados<sup>o</sup> (correspondiente al numeral 3.6.2.1.1.8.3 del Acta de Determinación, y al considerando 32 de la Resolución). 3.7.- <sup>a</sup>Diferencias en Otros Gastos por registros por pagos a empresas no relacionadas por 'servicios' no imputables a los ingresos gravados<sup>o</sup> (correspondiente al numeral 3.6.2.1.1.8.4 del Acta de Determinación, y al considerando 33 de la Resolución). 3.8.- <sup>a</sup>Diferencias en Otros Gastos determinada como no deducible por no presentar documentación de sustento de la adquisición<sup>o</sup> (correspondiente al numeral 3.6.2.1.1.8.6 del Acta de Determinación, y al considerando 35 de la Resolución). 4.- El recargo del 20% del Art. 90 del Código Tributario, deberá ser re-calculado en base de lo resuelto en este fallo, considerando las glosas confirmadas y las que han sido dadas de baja. 5.- La administración tributaria, una vez firme esta sentencia, deberá realizar la reliquidación del Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2015 que corresponda, considerando lo aquí resuelto<sup>o</sup>.

1.3 La compañía GRAIMAN CIA. LTDA., y el Servicio de Rentas Internas, interponen recursos de casación contra la sentencia de 15 de junio del 2022 a las 16h39, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Cuenca, provincia del Azuay; dentro del juicio No. 01501-2021-00001, argumentando los casos 2 y 5 del art. 268 del <sup>a</sup> COGEP<sup>o</sup>.

La compañía GRAIMAN CIA. LTDA., interpuso demanda de impugnación en contra de la Resolución No. 101012020RREC046378, de 7 de octubre del 2020, suscrita por el Director Zonal 6 del Servicio de Rentas Internas, mediante la cual acepta parcialmente el reclamo propuesto y ratifica el contenido del Acta de Determinación No. 01201924902755503 por concepto de Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2015, a excepción de lo expuesto en los considerandos 24, 31, 37, 38, 39 y 40 de la resolución.

1.4. Mediante auto de 16 de mayo del 2025 a las 14h50, dictado por la doctora Tania Catalina Jaramillo Luzuriaga, Conjueza Nacional de la Corte Nacional de Justicia, se admitió los recursos de casación planteados por las partes procesales: Admite el recurso de la compañía GRAIMAN CIA. LTDA., bajo el caso 5 del art. 268 del COGEP; y se Admite parcialmente el recurso de casación del SRI al amparo del caso 2.

## 2. Competencia

Este Tribunal Especializado es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación, en virtud de la Resolución No. 003-2021 de 26 de enero de 2021, mediante la que, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificado la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, Juez y Conjueza Nacionales, respectivamente; con Resolución No. 008-2021, de 28 de enero de 2021 el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional; el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2 de 5 de febrero de 2021, e integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua; mediante Oficio No. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero del 2021, el Presidente de la Corte Nacional de Justicia, llama a integrar la Sala al doctor Gustavo Durango Vela, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo. En virtud del sorteo realizado por el Presidente (E) de la Corte Nacional de Justicia, el 4 de diciembre de 2025, actúa la doctora Tania Jaramillo Luzuriaga, en cargo del despacho de la doctora Rosana Morales Ordoñez.

2.1. Acta de sorteo y normas que determinan la competencia.- Sorteo de la causa número 01501-2021-00001, efectuado por la Presidencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, el 29 de agosto de 2025, mediante el que se radicó la competencia en este Tribunal de Casación.

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

### 3. Validez procesal

En la tramitación de los recursos extraordinarios de casación, se han observado las solemnidades inherentes a esta clase de recursos, por lo que no existe nulidad alguna que declarar, como lo han corroborado las partes procesales en la audiencia llevada a cabo el día 9 de diciembre de 2025 a las 11h00, y su continuación el día 16 de los mismos mes y año, a las 10h00.

### 4. Fundamentación de los recursos de casación

4.1. FUNDAMENTACIÓN DEL RECURSO DE CASACIÓN PROPUESTO POR LA COMPAÑÍA GRAIMAN CIA. LTDA. El casacionista en la fundamentación del recurso argumenta que la sentencia de instancia incurre en la CASO 5 del art. 268 del COGEP: Sobre el <sup>a</sup>COSTO NO DEDUCIBLE POR PÉRDIDAS GENERADAS EN VENTAS A OTROS CLIENTES A PRECIOS INFERIORES AL COSTO<sup>o</sup> (acápite 7.11 de la sentencia)<sup>o</sup>. Que al analizar la actividad económica de una empresa obligatoriamente se debe considerar como eje transversal del análisis el entender las relaciones económicas por su esencia, dejando a un lado las figuras jurídicas o requerimientos de forma. Que resultaba indispensable que el Tribunal de instancia aplique para su análisis el art. 17 del Código Tributario y considere la realidad económica de las transacciones que realiza la empresa actora, así como que por el principio de legalidad que rige en materia tributaria, y que se encuentran expresado con claridad en el art. 4 ibídem, en concordancia con el 18 de mismo cuerpo normativo. Que frente al hecho económico que debe ser analizado por el Tribunal al momento de resolver, se debe realizar la verificación de las operaciones económicas según los lineamientos y parámetros que establece la Ley, pues como precisa el art. 68 del Código Tributario, el proceso de determinación es un conjunto de actos reglados, y por lo mismo, para determinar la base imponible debe considerar la deducibilidad de los gastos y si estos efectivamente estuvieron o no vinculados con la obtención o mantención de renta, reconociendo sobre todo cómo opera la actividad económica de la empresa y los retos que debe enfrentar, tal y como es en el caso de GRAIMAN, el dinamismo del mercado y la voraz competencia que existe para captar clientes. Por lo que para realizar la subsunción de la normativa a los hechos, es fundamental que el juzgador analice a los hechos económicos como dinámicos, en una óptica

empresarial y de las ciencias económicas. Que se puede evidenciar del control de legalidad del Acto impugnado, no era un hecho controvertido que GRAIMAN tiene diferentes clasificaciones para sus productos en razón de su calidad (Exportación, Comercial y Económica), así como que la falta o baja rotación de un producto en el inventario demuestra que ese producto tiene poca salida o venta, situación que produce que la compañía no reciba el flujo de dinero por las ventas y que, además, aumenten costos, tal y como son los vinculados con el almacenamiento del producto, era lógico que a la luz del art. 17 del Código Tributario se inicie el análisis bajo una óptica de lo que representa para la empresa realizar estas ventas, recuperando en algo su capital de trabajo. Que es un hecho probado en la sentencia que el perito Diego Condo Daquilema precisó que <sup>a</sup> la empresa, al aplicar inventario permanente, reconoce el costo de manera inmediata a la venta, y que lo que marca la utilidad y/o pérdida no es el costo del producto, sino la demanda, que la parte comercial que establece el precio en base al mercado y a las características del producto, es quién determina la utilidad o pérdida en la operación<sup>o</sup>. Que resulta claro que el elemento medular para analizar un cargo como estos es ir a la esencia del hecho económico, entendiendo las realidades económicas que se encuentran de por medio bajo los términos del art. 17 del Código Tributario, que además han sido vislumbrados por la Corte Constitucional. Que lo pertinente era que el Tribunal considere las razones económicas que se engloban en la actividad de producción de cerámica plana, con cambios de fórmulas, afecciones de materiales, entre otros; y la actividad comercial sujeta a diseños y tendencias del mercado, considerando así el dinamismo que se requiere para este tipo de empresas. Que sin embargo, como consta en el numeral 7.11 de la sentencia, al no haber aplicado el art. 17 la Sala de instancia considera que la <sup>a</sup> decisión de fijar un precio por debajo del costo, nunca pudo haber sido tomada a ciegas o discrecionalmente por los empleados del área de ventas, sin contar con un análisis contable previo o una política comercial, que refleje por ejemplo la situación de las mercaderías que supuestamente han experimentado una baja rotación por los cambios en las tendencias de diseño o por productos con defectos de fabricación o deterioro, y que a su vez permita determinar cuál es el período de tiempo que debe transcurrir para considerar que un producto ha tenido baja rotación, y fundamentalmente cuál es el precio o rango de precios al que deben ofertarse ese tipo de productos<sup>o</sup>. Que este concepto es simplemente imposible de trasladarlo a la realidad de la actividad empresarial de una sociedad como GRAIMAN, que tiene varios puntos de venta a nivel nacional, que tiene cientos de productos en sus perchas y que, además,

debe luchar contra otras cadenas comerciales, con agresivas campañas, para tener la atención del cliente en las diferentes tendencias de calidad y de diseño. Que este requisito establecido por el Tribunal de instancia, simplemente es contrario a la realidad económica de la empresa, a los conceptos económicos que deben ser analizados para valorar los hechos y a las normas, pues se han establecido requisitos no previstos en la norma. Que a la luz de lo expuesto, debemos enfatizar que las cargas impositivas están siempre relacionadas con los hechos facticos de naturaleza económica, siendo por ello de vital importancia la aplicación del art. 17 del Código Tributario, pues de lo contado se podría afectar incluso la justicia tributaria, haciendo que el contribuyente pague impuestos sobre hechos que no le generaron renta; y por lo mismo, no puede ser castigada la naturaleza económica del hecho generador so pena de no contar con documentos o formas jurídicas, tal y como es la política comercial por escrito sobre la venta de la mercadería por debajo del costo con la idea de recuperar en algo el capital invertido. Que los costos de venta corresponden a los necesarios para mantener el proceso económico de una empresa, los mismos que siempre se reflejan en la finalidad de generar renta, por lo que la venta por debajo del costo implica que no permite a quien comercializa los bienes recuperar ni siquiera el valor invertido, y es obvio que el interés de cualquier empresa está relacionado con el beneficio, tomando en consideración que la ganancia total de una empresa depende de la relación entre los costos de venta y precio de comercialización, precio que en definitiva, determinará los ingresos de una empresa, y justamente por ello que si se habría analizado por parte del Tribunal atendiendo la realidad económica conforme reza el art. 17, se habría considerado que las pérdidas generadas por esas ventas bajo el costo lo que hicieron fue evitar que la empresa sufra en su mantención de renta. Que tenemos también una falta de aplicación de los artículos 4 y 18 del Código Tributario, precisando en armonía estos dos preceptos que las deducciones y sus requisitos únicamente pueden ser establecidos mediante Ley debidamente propuesta por el Ejecutivo y aprobada por el Legislativo, ya que el actuar de las autoridades debe someterse mandatoriamente a la ley, pues la determinación tributaria es un conjunto de actos reglados. Que este principio de legalidad permite que los contribuyentes tengamos certeza y claridad que los elementos constitutivos de los tributos, y la forma en la que se deberá establecer la base imponible y la cuantía del tributo, estén enmarcados en lo que establece la ley, y no supeditados a criterios subjetivos de la Administración Tributaria o de los juzgadores. Que respecto a este principio de legalidad, el art. 18 señala que la obligación nace cuando se cumplen los presupuestos jurídicos

establecidos en la ley; no los presupuestos jurídicos establecidos por el Auditor, un apartado de la norma contable o por el juzgador. Que en cuando a la norma que fue aplicada en lugar del art. 17 del Código Tributario es el apartado 34 de la NIC 2, pues bajo una regulación contable secundaria se llega a suponer que dentro de la información que para reconocer un gasto se debe contar con las políticas comerciales o políticas contables. Que la aplicación de esta norma contable también sustituyó la aplicación del art. 4, en concordancia con el art. 18 del citado Código Tributario, pues en virtud del apartado 34 se determinaron nuevos requisitos para la deducibilidad del gasto a pesar de que estos nunca se encontraron establecidos en ley tributaria alguna. Que la incidencia de este yerro, como ha sido ampliamente señalado, es contundente en la resolución de la causa; toda vez que si el Tribunal de instancia habría aplicado el art. 17 del Código Tributario habría analizado a los cargos atendiendo los conceptos económicos, la realidad dinámica de la actividad y que, por lo mismo, respetando el tenor de los arts. 4 y 18 del Código Tributario, es imposible establecer requisitos adicionales como los ha consignado el juzgador de instancia. Que la supremacía de la sustancia sobre la forma habría llevado que en el fallo recurrido se reconozca que el actuar de GRAIMAN se encontraba plenamente ligado a la mantención de renta, pues al haber realizado ventas por debajo del costo consiguió en buena medida realizar un inventario que no gozaba de las calidades óptimas para su comercialización, así como sobre mercadería que no tenía la rotación esperada, recuperando en algo su capital de trabajo y así mantener la renta; llevando a la clara conclusión que esta pérdida sí calificaba como deducible, pues se encuentra dentro de los presupuestos jurídicos establecidos en el art. 10, numeral 5 de la Ley de Régimen Tributario Interno, y el art. 28, numeral 8 de su reglamento. Que una actividad productiva y comercial tan dinámica como es la que mantiene GRAIMAN, debe adaptarse constantemente tanto a los retos diarios de la producción como a tendencias del mercado; por lo que no cabe que sin un análisis de la realidad de la actividad económica y de los registros contables, la Administración niegue un gasto que es deducible, pues la normativa tributaria del art. 11 de la Ley de Régimen Tributario Interno, es clara al señalar que únicamente en el caso de que las ventas bajo el costo sean realizadas entre partes relacionadas serán consideradas como no deducible. Que sobre el <sup>a</sup> Considerando 30, Cuadro No. 2 US\$ 8.400,00; US\$ 10.811,66; US\$ 6.485,17 y US\$ 3.896,38°; <sup>a</sup> Considerando 31, Cuadro No. 3 US\$ 8.562,22; US\$ 18.793,60; US\$ 19.116,40; US\$ 24.225,79 y US\$ 23.489,43; US\$ 5.365,00; <sup>a</sup> Considerando 32.3 Azuay Nuevo Milenio Anumil S.A US\$

16.000,00°; <sup>a</sup>Considerando 32.5 Hidrosa S.A. US\$ 240.000,00°; <sup>a</sup>Considerando 33 diferencias GORDILLO OCAMPO FRANKLIN MANUEL, CALLE GARCIA FREDY RIGOBERTO, TRANSPORTES PESADOS LIMONTRANS, GUANUCHE CAMPOVERDE NETLLER GI, CALDERON MINGA SILVIO GUSTAVO" (acápites 7.13 de la sentencia)°. Que la sentencia no aplicó para el análisis de estas glosas específicas, la norma contenida en el art. 17 del Código Tributario, ni aquella contenida en el art. 82 de la Constitución de la República del Ecuador, habiéndose generado una violación a la seguridad jurídica, a pesar de que, estas normas sustantivas son pertinentes para la resolución de la causa y, por lo mismo, debían ser aplicadas. Que en la sentencia recurrida se ratifican los cargos levantados sobre estos gastos, bajo el argumento meramente formal de que uno solo de los múltiples documentos que soporta la transacción (pese a haberse probado en sentencia el hecho de que se presentó más de 6.000 documentos que sustentan las transacciones) no se encontraba plenamente legible, alejándose así del análisis del hecho económico e ignorando la realidad integral de la transacción registrada en la contabilidad de la empresa lo cual ha sido probado por el perito Diego Condo. Que a partir del apartado i) del acápite 7.13 de la sentencia, el Tribunal señala cada uno de los gastos cuya no deducibilidad fue ratificada. Que dentro del <sup>a</sup>considerando 30 de la resolución impugnada, del Cuadro No. 2 (pág. 75, fs. 6117 y vía.), se confirman las diferencias por los valores de USD 8.400,00; USD 10.811,66; USD 6.485,17 y USD 3.896,38; debido a que en algunos casos los documentos de soporte (guías de remisión) se encuentran ilegibles, y en otros, se trata de servicios prestados en el año 2014, es decir, diferente al ejercicio auditado°; Que sobre esto, consta como un hecho probado que esta transacción fue sustentada con comprobantes de egreso, guías de remisión, facturas, retenciones, órdenes de compra, reporte de documentos facturas por transportistas. Que <sup>a</sup>Dentro del considerando 31 de la resolución impugnada, del Cuadro No. 3 (pág. 91 a 99, fs. 6125 a 6129), se confirman las diferencias por todos los registros que constan en las páginas 91 y 92, hasta el monto de USD 8.562,22 de la página 93; se confirman también los montos de USD 18.793,60; USD 19.116,40; USD 24.225,79 y USD 23.489,43 de la página 94; así como también se confirma el valor de USD 5.365,00 que consta en la página 97; debido a que en algunos casos los documentos de soporte (guías de remisión) se encuentran ilegibles, en otros, la información tienen inconsistencias en los valores, y otro caso tiene relación con el año 2014, diferente al ejercicio auditado°. Que al igual que, en el caso previo, consta como prueba de esta transacción, comprobantes de egreso, facturas, retenciones, órdenes de

compra, reporte de documentos. Que <sup>a</sup>Dentro del considerando 32.3 de la resolución impugnada, se confirma la diferencia levantada por las transacciones con la empresa Azuay Nuevo Milenio Anumil S.A., por cuanto no se han desvirtuado en este proceso judicial (con las pruebas producidas) las razones por las que se levantó la glosa; ya que por un lado en la demanda se alega que los valores glosados tenían que ver con una capacitación impartida en las instalaciones de Anumil, sin embargo, no se han desvirtuado las inconsistencias relacionadas con las fechas no coincidentes de los eventos descritos en las facturas vs. los documentos de respaldo de la capacitación; y por otro lado, la parte accionante no ha desvirtuado, en relación a la publicidad, las observaciones realizadas por la autoridad tributaria en el sentido de que el contrato de publicidad permitía no solamente a Graiman el uso de espacios publicitarios, de esta forma, en esta causa la actora no ha demostrado que los valores glosados tuvieron que ver con publicidad únicamente de Graiman°. Que cuestionado la modalidad de contratación de Graiman con Anumil, y desconociendo el lugar donde se realizaron las capacitaciones, a pesar de que el gasto del instructor que realizó las mismas sí fue reconocido como deducible por su pertinencia con la generación de ingresos; así como sobre la publicidad, no se establece que no se habría prestado el servicio, sino se circunscribe la glosa de que <sup>a</sup>no se sabe si la publicidad fue solo para graiman°, siendo una alegación sin sustento. Que <sup>a</sup>Dentro del considerando 32.5 de la resolución impugnada, se confirma la diferencia levantada por las transacciones con la empresa Hidrosa S.A., por cuanto no se han desvirtuado en este proceso judicial (con las pruebas aportadas) las razones por las que se levantó la glosa; ya que por un lado en la demanda se alega que se trataría de servicios logísticos y de administración de bodegas, mientras que en el contrato celebrado entre la referida empresa y Graiman, no se establece nada sobre esos temas sino por el contrario las cláusulas se refieren a una consignación de mercadería, siendo Hidrosa quien solicitará y recibirá los productos en consignación de acuerdo a sus propias necesidades de mercado, para luego emitir las facturas por las ventas que realice a distribuidores o clientes directos°. Que a pesar de que consta como hecho probado el contrato y los servicios prestados, desconoce que en la consignación de productos viene inmerso la logística y distribución de los mismos. Que <sup>a</sup>Dentro del considerando 33 de la resolución impugnada, se confirman las diferencias levantadas relacionadas con los proveedores GORDILLO OCAMPO FRANKLIN MANUEL, CALLE GARCIA FREDY RIGOBERTO, TRANSPORTES PESADOS LIMONTRANS, GUANUCHE CAMPOVERDE NETLLER GL, CALDERON MINGA SILVIO GUSTAVO

(detallados en la parte final de la página 430 del acta de determinación, fs. 6361 vta.) debido a que los documentos de soporte (guías de remisión) se encuentran ilegibles o los documentos tienen el nombre de un proveedor diferente al contribuyente fiscalizado°. Que nuevamente, se desconoce este gasto deducible a pesar de que es un hecho probado que estas transacciones no se sustentan únicamente en las guías de remisión, sino que se cuenta con comprobantes de egresos, facturas, anexos de pagos, reporte de documentos facturados-materia prima, guías de remisión, órdenes de compra, recibos de compra, estados de cuenta, imágenes de cheques, registros de recepción de inventario, pesajes de carga y comprobantes de retención. Que si se estaban analizando transacciones económicas, que justamente se encuentran sustentadas por un gran número de documentos sobre el proceso formal y material de la transacción, resulta inminente que se aplique para su análisis el art. 17 del Código Tributario, pues hay una supremacía de la sustancia jurídica sobre la forma jurídica. Que sin embargo, esto no fue realizado por el Tribunal de instancia sobre los cargos concretos, pues se los ratificó bajo la única premisa que uno solo de los miles documentos -guías de remisión- no estaban plenamente legibles. Que la supremacía de la materialidad sobre la formalidad contenido en el art. 17 del Código Tributario tiene que enfocarse en la intención de las partes y en los efectos ciertos que produce el acto jurídico; por tanto, si de las transacciones expuestas previamente se confirma que hubo la intención de las partes sobre la prestación de los servicios, ya que no sólo hay las guías de remisión que sustentan, por ejemplo, los transportes y alquiler de maquinaria realizados por Gordillo Ocampo Franklin Manuel, Calle García Fredy Rigoberto, Transportes Pesados Limontrans, Guanucfie Campoverde Netller Gi, Calderon Minga Silvio Gustavo, sino que existen los pagos, las órdenes de compra, los reportes de los documentos facturados, el pesaje de la materia prima, los registros contables, las imágenes de los cheques, entre otros precisados en el acápite 6 de la sentencia, que confirman los efectos jurídicos de la transacción, pues un proveedor fue pagado por sus servicios prestados y la empresa pudo continuar con su proceso productivo, pues si no contaba con la materia prima que fue transportada por los citados transportistas, simplemente no podía producir cerámica y generar renta. Que si en los actos jurídicos convive un aspecto sustancial y otro formal o accidental, como señala la Corte Constitucional, al tenor del art. 17 del Código Tributario, garantizando el principio de realidad jurídica, el aspecto sustancial no puede ser sacrificado so pena de un elemento formal o accidental, que es justamente lo que ha hecho el Tribunal en el fallo de instancia al negar la deducibilidad de gastos tan relevantes

para la operación económica, como es el alquiler de maquinaria para mover la arcilla (materia prima) y transportarla a los diferentes patios por una insatisfacción sobre alguno de los múltiples documentos que soportan las transacciones. Que el art. 17 del Código Tributario permite al juzgador realizar el verdadero análisis requerido en materia tributaria, pues para la calificación del hecho generador y de la obligación tributaria debe enfocarse en las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existen antes que en la forma jurídica que lo envuelva; y justamente por ello es que la omisión de aplicar esta norma por parte del Tribunal de instancia fue determinante. Que existe falta de aplicación del art. 17 del Código Tributario en los gastos relacionados con AZUAY NUEVO MILLENIUM, ya que al igual que el caso de los transportes, el Tribunal negó el argumento de la actora por cuestiones subjetivas de inconformidad sobre los documentos de sustento, haciendo caso omiso a toda la secuencia formal-material que sustenta el gasto, pues a su criterio, para que un contrato de publicidad en un Centro Comercial sea válido como deducible este debe ser exclusivo con la sociedad contratante. Que mientras que con las transacciones de HIDROSA, a pesar de que se reconoce su rol en la venta de GRAIMAN en un mercado tan importante como Guayaquil, se observa las minucias inconexas del contrato y se hace caso omiso a los registros contables que confirman cómo este gasto tuvo directa vinculación con la generación de renta. Que si el Tribunal de instancia no aplicó el art. 17 del Código Tributario para valorar los hechos económicos, se ha ocasionado una vulneración a la Seguridad Jurídica consagrada en el art. 82 de la Constitución, norma que tampoco fue observada al dictar la sentencia de instancia. Que si la Constitución en su art. 82 señala que <sup>a</sup>El derecho a la seguridad jurídica se fundamenta en el respeto a la Constitución y en la existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por las autoridades competentes<sup>o</sup>, se puede colegir que este derecho, en materia tributaria, se circunscribe a que las partes que intervienen en la relación jurídico-tributaria respeten las leyes, se sometan a su imperio; y en el evento de que esto no ocurra, o que incluso estas leyes no estén del todo claras para su aplicación, es deber de la función judicial tutelar este derecho mediante la promulgación de fallos que permita dilucidarlo. Que la norma que fue aplicada en lugar del art. 17 del Código Tributario, si bien se aplicó el art. 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno y el art. 27 de Reglamento de la LORTI, normas que son necesarias para analizar los gastos deducibles, estas no podían ser aplicadas sin considerar inexorablemente dentro de su análisis el art. 17 del Código Tributario, pues es este artículo el que en definitiva permite subsumir estas normas a los

hechos; de lo contrario, como ocurrió en el caso de análisis, la resolución se vuelve desconectada de la realidad material de la transacción, vulnerando además la garantía constitucional de la seguridad jurídica por no aplicar todas las normas claras, públicas y pertinentes para resolver la controversia. Que la incidencia de este yerro, como ha sido señalado, es relevante en la resolución de la causa, toda vez que si el Tribunal de instancia habría aplicado el art. 17 del Código Tributario habría considerado el hecho neurálgico de la realidad económica, y que es que las transacciones si se encuentran plenamente justificadas en su realidad jurídica, por lo que éstas sí debían ser reconocidas como deducibles, pues sirvieron para obtener, mantener y mejorar la renta. Que entonces, al no haber aplicado el art. 17 en este caso se está dando prevalencia a las formas jurídicas que envuelven a las transacciones, mas no a las relaciones económicas que verdaderamente existen, produciendo como gran consecuencia la vulneración al derecho a la seguridad jurídica del contribuyente, pues no podemos hablar que esta existe cuando el Tribunal de instancia, exclusivamente sobre los cargos observados, no ha efectuado un razonamiento jurídico analizando la intención de los contratantes que está más allá de lo literal de las palabras de un contrato o de una guía de remisión borrosa, cuando hay muchos otros documentos que confirman todo el círculo contable. Sobre <sup>a</sup>CRÉDITO TRIBUTARIO DE AÑOS ANTERIORES (Acápites 7.14 de la sentencia)<sup>o</sup>. El Tribunal incurre en el caso 5, por el vicio de errónea interpretación del art. 82 del Código Tributario, que tiene como centro la suposición de que los actos administrativos han sido producidos conforme a Derecho y cumpliendo los presupuestos fundamentales para su validez, es decir, que fueron emitidos por autoridad competente y cumpliendo el debido proceso, pero que por ningún concepto implica una supremacía de los actos administrativos sobre los principios de derecho a la defensa, tutela judicial efectiva y seguridad jurídica. Que el Tribunal le otorgó al art. 82 del Código Tributario una interpretación que se aleja del fin que persigue la norma invocada, otorgándole un sentido y, consecuentemente, efectos, más allá de los que corresponden a su sentido natural y, principalmente, en apego a la doctrina y las garantías constitucionales, pues simplemente el Juzgador interpreta al art. 82 como un hecho inmutable y que a consecuencia de ello el contribuyente sería culpable hasta que no se demuestre lo contrario. Que la interpretación absoluta, inamovible que otorga el Tribunal de instancia al art. 82 del Código Tributario no es correcta y sobrepasa a todas luces su verdadero sentido, pues una cosa es que los actos administrativos tengan una presunción de legitimidad y ejecutoriedad por cuestiones de orden

público, que permita que los actos administrativos, en mérito a tal presunción, no requieran que su legitimidad sea declarada por otra autoridad y que mientras no exista una objeción conforme a la ley deben ser cumplidos por los administrados; pero otra distinta es que en base a esta presunción se considere que los actos administrativos son intocables y que exigirse su ejecutoriedad cuando estos sorprendentemente han sido trasladados a otros ejercicios fiscales y, principalmente, porque se encuentran impugnados ante la instancia judicial. Que por tanto, el sentido correcto y natural del art. 82 del Código Tributario es que si bien estamos ante una presunción de legalidad y legitimidad de los actos administrativos por orden público, ya que con ello se busca garantizar la autotutela de la Administración, esta no puede ser absoluta, y aplicando la sana crítica el Tribunal de instancia debió subsumir la norma a los hechos concretos para interpretarla, identificando que no se puede afectar el crédito tributario de años de un contribuyente con único sustento para ello una Acta de Determinación cuyos resultados se encuentran en tela de duda, pues los actos administrativos no pueden surtir los efectos jurídicos en ellos establecidos mientras estén impugnados, ya que de lo contrario estaríamos incluso afectando a la seguridad jurídica y derecho a la defensa de los contribuyentes, cuya <sup>a</sup> culpabilidad<sup>o</sup> estaría en firme hasta que, en este caso, la Sala Especializada se pronuncie sobre el recurso de casación interpuesto. Que al haberse negado los argumentos de la compañía actora únicamente por esta interpretación extensiva realizada por el Tribunal de instancia sobre el art. 82 del Código Tributario, resulta esta infracción de vital trascendencia para la resolución de la causa; pues justamente como resultado de esta interpretación absolutista, sin cuestionamiento ni análisis alguno, que el Juzgador decide simplemente negar la pretensión de la compañía actora. Que si se hubiese interpretado correctamente el art. 82 del Código Tributario al caso de análisis, el Tribunal no habría tomado como cierto y válido la disminución completa del crédito tributario del ejercicio fiscal 2014, pues de facto se compensó la totalidad del crédito tributario que fue trasladado por la empresa al ejercicio fiscal 2015 con las obligaciones determinadas del año 2014, a pesar de encontrarse judicializadas. Que esta situación no sólo evidencia vulneración a la seguridad jurídica, sino que ha generado indefensión, pues mientras la determinación del ejercicio 2014 no se encuentre confirmada, corregida o descartada, ni el accionante, ni la Administración Tributaria cuenta con elementos ciertos para probar adecuadamente que efectivamente no hay crédito tributario de años anteriores para el ejercicio fiscal 2015, como se ha podido evidenciar que ha sucedido en el fallo recurrido. Que por tanto, el efecto evidente que se

habría tenido si la norma hubiese sido debidamente interpretada, habría sido que el Tribunal en su considerando 7.14 resuelva que al estar la Resolución y el Acta de Determinación levantada por el Impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2014 impugnada y, por tanto, sus efectos suspendidos, mal puede el SRI mantener la ejecutoriedad de un acto administrativo que se encuentra en una instancia judicial, por lo que no podía afectarse al crédito tributario de la empresa mientras no se tenga una sentencia en firme al respecto. Que por lo expuesto solicita que se case la sentencia.

4.2 El SRI, en la contestación al recurso manifiesta: Que sobre el acápite 7.11 de la sentencia existió una falta de aplicación de los arts. 4, 17 y 18 del Código Tributario. Que señala que en la sentencia no se ha hecho un análisis de la realidad económica de la compañía. Que a pesar de que la empresa recurrente, señala que supuestamente no se aplicaron los artículos mencionados solo se refiere en su escrito al art. 17, ya que considera que el Tribunal de instancia no ha entendido las relaciones económicas por su esencia, por lo que ha establecido requisitos que no constan en la ley, como políticas comerciales para la fijación de precios y de esta forma opere la deducibilidad. Que la empresa actora se contradice señalando que el Tribunal debía considerar, la realidad económica de GRAIMAN que obedece a una actividad productiva y comercial dinámica, que se adapta a la producción y las tendencias del mercado, siendo éstas circunstancias subjetivas y variables, pero a su vez, indica que la determinación es un conjunto de acto reglados, es decir previstos en las normas contables vigentes, pero desconocen los apartados 34 y 36 de la NIC 2. Que el Tribunal, considera acertadamente que para la existencia de la deducibilidad de un gasto, se deben cumplir con las condiciones previstas, entre otros, en el apartado 34 de la NIC 2, en la cual se indica claramente que dentro de la información para reconocer un gasto se debe contar con políticas comerciales o políticas contables. Que se detalla el numeral 7.11 de la sentencia. Que como se desprende de la sentencia recurrida, la decisión tomada por el Tribunal se debe a la falta de justificación de la venta de productos a bajo costo, sin que existan política, lineamiento, informe o detalle, ni siquiera en esta causa la compañía ha justificado o identificado, ni con el informe pericial ni a través de eventuales informes internos de las áreas pertinentes de la empresa, cuáles de las transacciones que fueron observadas por la Administración. Que la alegación de la parte actora señala que el Tribunal para su decisión, debió conocer la realidad económica de la empresa, sin embargo, como se demuestra de la sentencia, GRAIMAN no presentó medios probatorios que justifiquen dicha realidad económica y demuestren que la venta de productos

a bajo costo tengan un parámetro para realizarlo,, es decir, la aplicación de los artículos 4,17 y 18 del Código Tributario, no cambian la conclusión decisional de los jueces, que obedece a la falta de pruebas y justificativos de la empresa. Sobre el acápite 7.13 de la sentencia recurrida, que existió una falta de aplicación del art. 17 del Código Tributario, así como del art. 82 de la Constitución. Que señala la empresa actora, que los hechos económicos que consideran la real esencia económica del acto, no deben analizarse solo bajo el prisma de la formalidad, sino se debe atender en base al dinamismo de la actividad, que no tienen un molde formato. Que de la sentencia se puede desprender que el Tribunal ha resguardado la seguridad jurídica aplicando la Constitución y las normas jurídicas vigentes, de acuerdo al caso. Que se denota la inconformidad a la sentencia emitida por el Tribunal, más no se podría configurar la causal propuesta en el recurso, en razón de que nada tiene que ver la realidad económica de GRAIMAN, con las diferencias levantadas relacionadas con los proveedores Gordillo Ocampo Franklin Manuel, Calle García Fredy Rigoberto, Transportes Pesados Limontrans, Guanuche Campoverde Netller Gi, Calderón Minga Silvio Gustavo, debido a que los documentos de soporte se encuentran ilegibles o los documentos tienen el nombre de un proveedor diferente al contribuyentes fiscalizado. Que con respecto a la diferencia del proveedor Jayo Flores Juan Carlos, en la demanda no se ha dicho nada al respecto y este monto fue aceptado expresamente por la compañía GRAIMAN dentro de los reparos el acta borrador. En lo referente al acápite 7.14 de la sentencia de instancia, se dio una errónea interpretación del artículo 82 del Código Tributario, señala que el Tribunal ha realizado una debida aplicación del art. 82, ya que los actos administrativos gozan de la presunción de legitimidad y ejecutoriedad, por lo tanto, están llamados a cumplirse. Que la compañía no practicó prueba alguna con la finalidad de demostrar que la Administración Tributaria desconoció el crédito tributario de ejercicios económicos anteriores, en base a actos administrativos cuya legitimidad se encontraba discutiendo en sede judicial. Que cabe recalcar que tanto el Acta de Determinación, como la Resolución impugnada que atendió el reclamo, son actos administrativos que gozan de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad, al tratarse de actos administrativos anteriores, en contra de los cuales no hay una sentencia definitiva que declare su nulidad o ilegalidad, están llamados a cumplirse por mandato legal, el Tribunal acertadamente considera que al tratarse de una presunción legal, admitía prueba en contrario, por lo que el sujeto pasivo debía probar la supuesta ilegitimidad del acto y al no hacerlo fueron rechazados los argumentos de la parte accionante. Que por lo

tanto, el Tribunal de instancia aplicó correctamente el art. 82 del Código Tributario, ya que los actos administrativos en razón de la presunción de legalidad, están llamados a cumplirse y no existió una indebida aplicación de dicha norma, por lo tanto, no se configura la causal planteada, ya que la trascendencia de la aplicación no incide en la falta de probanza de los argumentos de la parte actora, que es la razón del fallo del Tribunal de instancia. Que con los argumentos del recurso de casación propuesto por GRAIMAN, se denota la inconformidad con la decisión judicial, más no se sustenta la falta o indebida de aplicación de normas, y no ha demostrado que dichas normas alegadas hayan sido determinantes en la parte dispositiva de la sentencia. Que por lo expuesto solicita se rechace el recurso.

**4.3 FUNDAMENTACIÓN DEL RECURSO DE CASACIÓN PROPUESTO POR EL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS.-** Se argumenta que la sentencia incurre en el caso 2 del art. 268 del COGEP. Que existe vulneración de art. 76, numeral 7 literal I) de la Constitución de la República del Ecuador. Que respecto al numeral 7.6 de la sentencia. Glosa: Notas de Crédito que disminuyeron los ingresos por ventas locales y exportaciones, pues fueron emitidas por los conceptos de: Devoluciones, Material en mal estado y Cambio de Producto, sin embargo, los productos no se encuentran reingresados al Kardex°. Que se detalla el considerando 7.6. Que en dicho considerando consta que el Tribunal de instancia señala que existe una contradicción en los actos impugnados puesto que <sup>a</sup>por un lado reconoce que las notas de crédito fueron emitidas por valores inferiores a los facturados y que se afectaron las cuentas por cobrar de los clientes de la compañía, y por otro, se señala que eso debía ser demostrado y se dice que no habrían existido los descuentos, actuación evidentemente contradictoria que deja sin sustento a la glosa°. Que el hecho principal a demostrar versaba si la materia prima fue objeto de devolución y si esta reingresó al Kardex o inventario de la compañía actora. Que es este punto principal sobre el cual debía versar la resolución del Tribunal de instancia, sin embargo, se esgrime una supuesta contradicción en los actos administrativos que no tiene nada que ver con si la materia prima fue objeto de devolución y si esta reingresó al Kardex de la compañía actora. Que el argumento del Tribunal de instancia, con sustento únicamente en el control de legalidad, no es suficiente como tal, para que arbitrariamente considere que el acto impugnado y su antecedente implique una deficiencia motivacional conocida como incoherencia decisional, que al respecto el Tribunal evidentemente inobserva el criterio rector establecido por la Corte, debido a que no existe como tal, ninguna contradicción incurrida por la Administración

Tributaria sino, que el Tribunal considera que el objeto de la glosa contenida en el numeral 3.6.1.1.1 del Acta de Determinación y ratificada en el considerando 22 de la Resolución, corresponde a la emisión de notas de créditos que, el contribuyente argumentó que existen valores inferiores a los rubros facturados por notas de créditos por descuentos, valores que fueron considerado por la Administración Tributaria pero, que el contribuyente emitió pero no por notas de créditos por descuentos, si bien es cierto, el SRI verificó la disminución de los ingresos pero, debido a que las notas de crédito emitidas, de acuerdo a lo informado por el contribuyente provienen de reclamos realizados por sus proveedores sobre materia prima que fue objeto de devolución y que no reingresaron al Kardex o inventario del contribuyente, sin embargo, este presupuesto fáctico el Tribunal de instancia esgrime razones que no <sup>a</sup> tienen que ver<sup>o</sup> con el punto controvertido impugnado en sede administrativa, incluso omite todos los hechos fácticos sobre los cuales versa la glosa impugnada, de tal manera que en esta parte de la sentencia recurrida no guarda relación semántica general con la conclusión final de la argumentación y por tanto, no se configura ninguna incoherencia decisional por la Administración Tributaria. Que se evidencia una argumentación fáctica inatiente que vulnera el art. 76 numeral 7, letra l) de la Constitución, debido a que la motivación debe ser conexa, es decir, debe relacionarse con el objeto de la glosa, es decir, con el problema que debe resolverse no obstante, el Tribunal de instancia no abarca el problema como tal sino, sostiene una contradicción por el hecho de no haber aceptado los argumentos del contribuyente, lo cual está totalmente alejado del vicio de contradicción que doctrinariamente se refiere que al mismo tiempo se encuentra una aceptación y una negación, es así que el razonamiento empleado por el Tribunal está totalmente alejado del tema litigioso. Que en vista de que su resolución no tiene nada que ver con el tema controvertido, se cumple con el vicio de inatención, y consecuentemente se produce la falta de motivación del fallo. Respecto al considerando 7.7 de la sentencia recurrida, el Tribunal de instancia consideró respecto a la Glosa: Notas de Crédito que disminuyeron los ingresos por ventas locales y exportaciones. Que se detalla el considerando 7.7 de la sentencia. Que el hecho principal a demostrar versaba si la materia prima fue objeto de devolución y si esta reingresó al Kardex o inventario de la compañía actora. Que es este punto principal sobre el cual debía versar la resolución del Tribunal de instancia, sin embargo, se esgrime una supuesta contradicción en los actos administrativos que no tiene nada que ver con si la materia prima fue objeto de devolución y si esta reingresó al Kardex o inventario de la compañía actora. Que el Tribunal considera que

el objeto de la glosa contenida en el Numeral 3.6.1.1,2 del Acta de Determinación y ratificada en el mismo considerando 22 de la Resolución corresponde a la emisión de notas de créditos por descuento, sin embargo, conforme a los presupuesto fácticos debidamente expuestos en la resolución impugnada se encuentra que el contribuyente argumentó que fueron emitidas notas de créditos por varios conceptos en los que se encuentra <sup>a</sup> 6. NC Crédito Precio Reclamo<sup>o</sup> el cual corresponde a <sup>a</sup> 10. Devolución Reclamo Procedente<sup>o</sup>, en este sentido, la Administración Tributaria infiere que los valores que pagaron los clientes son menores pero, que de acuerdo a estos hechos fácticos la Administración Tributaria sustentó que el objeto de la glosa no fue desvirtuada debido a que no existen respaldos documentales que sustenten la emisión de notas de créditos por descuentos conforme a la línea de hechos analizados en el proceso de determinación y del reclamo administrativo, si bien es cierto, fue verificada la disminución de los ingresos pero, debido a que las notas de crédito emitidas, de acuerdo a lo informado por el contribuyente provienen de reclamos realizados por sus proveedores sobre materia prima que fue objeto de devolución y que no reingresaron al Kardex o inventario del contribuyente, sin embargo, este presupuesto fáctico el Tribunal de Instancia esgrime razones que no guardan relación con el punto controvertido impugnado en sede administrativa, incluso descontextualiza el análisis de la Administración Tributaria y la aleja del verdadero objeto de la glosa. Que la sentencia recurrida no guarda relación semántica general con la conclusión final de la argumentación y. por tanto no se configura ninguna incoherencia decisional por la Administración Tributaria sino, que el Tribunal ha incurrido en un fallo aparente inatente, que vulnera el artículo 76 numeral 7, letra l) de la Constitución, debido a que el Tribunal de instancia no abarca el problema como tal sino, sostiene una contradicción por el hecho de no haber aceptado los argumentos del contribuyente, lo cual está totalmente alejado del vicio de contradicción toda vez que claramente ha inobservando el criterio rector de la Sentencia No 1158-17-EP/21 emitida por la Corte Constitucional. Que en vista de que en la resolución no tiene nada que ver con el tema controvertido, se cumple con el vicio de inatencia, y consecuentemente se produce la falta de motivación del fallo. Sobre el numeral 7.12 de la sentencia recurrida, el Tribunal de instancia consideró respecto a la Glosa: Costo no deducible correspondiente a Salidas de inventario con registros contables tipo XW; Consumo Fuera de Presupuesto. Que en el párrafo 7.12 de la sentencia recurrida, consta que el Tribunal señala que existe una contradicción en los actos impugnados puesto que la Administración Tributaria por un lado reconoce que los registros observados (salidas de inventario tipo XW)

sí fueron utilizados en el proceso productivo, y por otro, señala contradictoriamente que no pudo ligar tales registros con el propio proceso productivo. Que la contradicción establecida por el Tribunal es incongruente, porque el Tribunal asume que en sede administrativa se aceptó que las salidas de inventario con registros contables tipo XW tienen que ver con el proceso productivo, cuando en realidad ese era el hecho a ser demostrado y no fue demostrado. Que es relevante que se demuestre que las salidas de inventario con registros contables tipo XW tienen que ver con el proceso productivo, porque si no se justifica que dichas salidas de inventario se utilizaron en el proceso productivo de la empresa, no se justifica que ese costo por salida de inventario sirvió para generar renta gravada, por ende, no justifica su deducibilidad, en otras palabras el argumento es relevante ya que si se lo hubiera considerado la decisión del Tribunal hubiera sido la contraria, es decir, hubiera ratificado la glosa. Que de esta manera se demuestra el vicio de incongruencia y la consecuente falta de motivación de la sentencia. Que por lo expuesto solicita que se case la sentencia sobre los casos argumentados.

4.4 La compañía GRAIMAN CIA. LTDA., en su contestación al recurso argumenta: Sobre la falta de motivación por inatención en el párrafo 7.6 de sentencia recurrida. Que en referencia al párrafo 7.6 de sentencia recurrida, en el cual el Tribunal analiza la glosa impugnada, denominada: "Notas de Crédito que disminuyeron los ingresos por ventas locales y exportaciones, pues fueron emitidas por los conceptos de: Devoluciones, Material en mal estado y Cambio de Producto, sin embargo, los productos no se encuentran reingresados al kardex", específicamente el Numeral 3.6.1.1.1 del Acta de Determinación No. 01201924902755503 denominado "Ventas locales" (Considerando 22 de la Resolución No. 10101202ORREC046378), la Administración Tributaria alega una supuesta deficiencia motivacional, bajo el vicio de inatención. Que se entiende a la inatención como un vicio motivacional que tiene lugar en el supuesto en el que la fundamentación fáctica o jurídica contiene razones y argumentos que no tienen vínculo ni relación con el punto controvertido; es decir, cuando no se guarda relación entre el análisis efectuado por el Tribunal y el fondo de la controversia. Que se considera que la argumentación jurídica es atinente cuando cumple con el requisito establecido para la motivación en el art. 76.7 literal 1) de la Constitución; esto es, cuando en la argumentación, en este caso, de la sentencia, existe una explicación sobre la pertinencia de la aplicación de las normas jurídicas a los supuestos fácticos, lo que conlleva a una decisión motivada. Que en ese contexto, la inatención de la argumentación tiene lugar

cuando en el respectivo análisis de los fundamentos fácticos y jurídicos, se esgrimen razones que no se relacionan con el punto controvertido; es decir, la inatinencia implica que la argumentación jurídica sea aparente y, por ende, exista una deficiencia motivacional. Que es importante resaltar que, en el caso de que una sentencia sea inatiente, la misma no puede contar con una argumentación jurídica suficiente, en caso de que se dejen a lado las razones inatinentes. Que el Servicio de Rentas Internas alega que el análisis efectuado por el Tribunal es inatiente, en virtud de que, a su criterio, <sup>a</sup> la resolución no tiene nada que ver con el tema controvertido<sup>o</sup>; todo esto, ya que el Tribunal, dentro de su análisis, hace referencia a la contradicción existente en la resolución impugnada No. 101012020RREC046378. Que el Tribunal realiza un control de legalidad del acto impugnado, mediante el cual determina la contradicción existente en el acto administrativo impugnado; sin embargo, el SRI dentro de su recurso alega la existencia de una supuesta inatinencia vinculada a la deficiencia motivacional del fallo, bajo el argumento de que lo expuesto por el Tribunal no tiene nada que ver con el asunto controvertido. Que es importante afirmar que es claramente alejado de la realidad, ya que como se afirmó anteriormente, la obligación del Tribunal que dictó la sentencia, a más de valorar los hechos y pruebas aportadas al proceso, es realizar un control de legalidad del acto impugnado; y en el presente caso, tal y como se ha podido observar, la Administración Tributaria, dentro de la resolución impugnada No. 101012020RREC046378, afirma de forma reiterada que la compañía GRAIMAN CIA. LTDA. cumplió con los requisitos en cuestión, referentes a los descuentos realizados (esto es, que las notas de crédito se emitieron por valores inferiores a los rubros facturados y que sí se disminuyeron las cuentas por cobrar a los clientes, debido a los descuentos otorgados), empero, como ha sido advertido por el Tribunal, a pesar de que el SRI hace el reconocimiento expreso, posteriormente se contradice y ratifica las glosas, bajo el pretexto de que la materia prima objeto de devolución no se reingresó al Kardex de la compañía. Que entonces, resulta que es el propio SRI en el acto impugnado el que presenta una deficiente motivación, y es el Tribunal de instancia, en la sentencia, quien correctamente, aplicando el derecho y el control de legalidad, evidencia ello. Que es imperante afirmar que, como se determinó en la audiencia de juicio, así como en la sentencia, los productos no reingresaron al kardex debido a la naturaleza de los mismos; a pesar de eso, se otorgaron descuentos que incidieron en las notas de crédito analizadas, las mismas que tuvieron un efecto en la reducción de los valores facturados a los clientes. Que por lo antes expuesto, es claro que el análisis efectuado por el

Tribunal es conexo a la materia de la controversia y, por lo tanto, es atinente. Que en definitiva, la sentencia recurrida no solo que contó con una argumentación jurídica y fáctica suficiente y atinente, conforme los estándares de la motivación establecidos por la Corte Constitucional en la sentencia No. 1158-17-EP/21, sino que, adicionalmente, evidenció bajo un diáfano ejercicio del control de legalidad del acto impugnado el actuar contradictorio de la Administración Tributaria en sede administrativa. Que consecuentemente, se ha demostrado que el fallo hoy recurrido se encuentra motivado y libre de cualquier vicio; por lo contrario, como se determinó en la sentencia analizada, es el actuar de la Administración Tributaria en sede administrativa el que se encuentra viciado motivacionalmente y plasma un actuar contradictorio en su parte decisoria. Que se debe rechazar lo solicitado por el Servicio de Rentas Internas en su recurso, en lo relativo a la supuesta falta de motivación por inatención en el párrafo 7.6 de sentencia recurrida. Respecto a falta de motivación por inatención en el párrafo 7.7 de la sentencia recurrida. Que en referencia al párrafo 7.7 de sentencia recurrida, en el cual el Tribunal analiza la glosa impugnada, denominada: <sup>a</sup>Notas de Crédito que disminuyeron los ingresos por ventas locales y exportaciones, pues fueron emitidas por los conceptos de: Devoluciones, Material en mal estado y Cambio de Producto, sin embargo, los productos no se encuentran reingresados al kardex<sup>o</sup>, específicamente el Numeral 3.6.1.1.2 del Acta de Determinación No. 01201924902755503 denominado <sup>a</sup>Exportaciones<sup>o</sup> (Considerando 22 de la Resolución No. 101012020RREC046378), la Administración Tributaria nuevamente alega una supuesta deficiencia motivacional, bajo el vicio de inatención. Que de lo señalado en el considerando 7.7, se puede advertir que lo que realiza el Tribunal es un análisis fundamentado en los hechos y pruebas aportados, así como en un control de legalidad de la resolución administrativa impugnada. Que de tal forma que, el análisis efectuado permite concluir determinando que es la Administración Tributaria la que se contradice dentro de la resolución emitida, vulnerando la garantía de la motivación, específicamente, denotando una clara incongruencia decisional relativa a la glosa analizada. Que es claro que la argumentación jurídica y fáctica del Tribunal dentro de la sentencia recurrida es suficiente y, en especial, es atinente; todo esto ya que como se evidenció, lo analizado está completamente determinado con el punto de la controversia, el cual se refiere a determinar si la glosa en cuestión debía o no darse de baja, en atención a si existía un cumplimiento de los requisitos legales relativos a los descuentos en cuestión. Que como se observó de manera acertada por parte del Tribunal en su fallo, en lo relativo al párrafo 7.7., es

claro que se verificaron los supuestos para determinar que las notas de crédito se emitieron por valores inferiores a los facturados y se afectaron las cuentas por cobrar a los clientes de exterior. Que no existe la supuesta falta de motivación por inatención dentro del párrafo 7.7 de la sentencia recurrida, misma que fue alegada por la Administración Tributaria en su recurso. Que por el contrario, como se determinó por el Tribunal a quo, es en la resolución emitida por la recurrente en la cual se evidencia una deficiencia motivacional por incongruencia. Que de lo expuesto, una vez verificado que el análisis contenido en el párrafo 7.7 del fallo emitido por el Tribunal se encuentra debidamente motivado, con fundamentos jurídicos y fácticos suficientes y atinentes, libres de vicios de motivación, corresponde tutelar los derechos de la compañía GRAIMAN y, en consecuencia, desestimar lo solicitado en el recurso interpuesto por el SRI. Sobre la falta de motivación por incongruencia en el párrafo 7.12 de la sentencia recurrida. Que el Tribunal analiza la glosa impugnada, denominada: <sup>a</sup>Costo no deducible correspondiente a Salidas de inventario con registros contables tipo XW `Consumo Fuera de Presupuesto\* no justificadas°, específicamente en el Numeral 3.6.2.1.1.2 del Acta de Determinación No. 01201924902755503 (Considerando 26 de la Resolución No. 101012020RREC046378)°, la Administración Tributaria alega una supuesta deficiencia motivacional, bajo el vicio de incongruencia. Que el vicio a la motivación de incongruencia se puede presentar de dos maneras; en primer lugar, la incongruencia frente a las partes, en los supuestos en los que no se da tratamiento y análisis a los argumentos relevantes aportados por las partes; y, por otro lado, la incongruencia frente al Derecho, que tiene lugar cuando en la sentencia no se analiza o contesta las cuestiones impuestas por el ordenamiento jurídico, imprescindibles para la resolución del problema jurídico en cuestión. Que en el recurso se tiene que la Administración Tributaria, únicamente afirma una supuesta incongruencia, pero en ningún momento demuestra la que existe tal vicio motivacional. Que por lo contrario, de la sola lectura de la sentencia, en su apartado 7.12., se confirma que sí existe una motivación suficiente, tanto jurídica, como fácticamente. Que por un lado, el SRI alega que existe incongruencia motivacional, porque el Tribunal analiza las argumentaciones realizadas por la Administración Tributaria en la resolución administrativa; en este sentido, es importante afirmar que esto no es incongruencia motivacional sino que es un claro y jurídicamente pertinente control de legalidad efectuado por el Tribunal de la resolución administrativa emitida, pues el acto administrativo impugnado claramente denotaba una incoherencia decisional. Que el Tribunal realiza un control de legalidad de la resolución administrativa

impugnada, e identifica que existe una contradicción al momento de la toma de decisiones por parte del SRI. Que lo que en realidad se confirma es que en el apartado 7.12 de la sentencia de instancia existe congruencia motivacional, ya que claramente se analizan los argumentos expuestos por las partes, relevantes al caso; así como, se analizan los supuestos jurídicos impuestos por el ordenamiento jurídico para la resolución de problema en cuestión. Que la sentencia existe motivación por parte del Tribunal, ya que se analiza el problema jurídico central, relativo a la si se cumplen las condiciones jurídicas y reglamentarias para determinar si el costo puede ser considerado como deducible; lo que en el presente caso, conlleva a determinar la deducibilidad de los mismos. Que el actuar de la Administración Tributaria, catalogado por el Tribunal como arbitrario e ilegal, es el que realmente se encuentra viciado motivacionalmente, desde el momento de la emisión de la resolución administrativa objeto de la impugnación en la vía judicial. Que por lo expuesto solicita que se rechace lo solicitado mediante el recurso interpuesto.

## 5. Problema jurídico

Determinar si la sentencia objeto de los recursos de casación, incurre en: Recurso de la compañía GRAIMAN CIA. LTDA., incurre en el caso 5 del art. 268 del COGEP, respecto a las Glosas: i) Sobre la glosa Numeral 3.6.2.1.1.1 del Acta de Determinación No. 01201924902755503 denominado <sup>a</sup>Costos no deducibles por pérdidas generadas en ventas realizadas a precios inferiores al costo<sup>o</sup>, específicamente el literal b) <sup>a</sup>Costo no deducible por pérdidas generadas en ventas a otros clientes a precios inferiores al costo<sup>o</sup> (Considerando 25 de la Resolución No. 101012020RREC046378)<sup>o</sup> (acápites 7.11 de la sentencia)<sup>o</sup>, se argumenta falta de aplicación de los arts. 4,17, y 18 del Código Tributario; ii) Sobre el <sup>a</sup>Considerando 30, Cuadro No. 2 US\$ 8.400,00; US\$ 10.811,66; US\$ 6.485,17 y US\$ 3.896,38<sup>o</sup>; <sup>a</sup>Considerando 31, Cuadro No. 3 US\$ 8.562,22; US\$ 18.793,60; US\$ 19.116,40; US\$ 24.225,79 y US\$ 23.489,43; US\$ 5.365,00; <sup>a</sup>Considerando 32.3 Azuay Nuevo Milenio Anumil S.A US\$ 16.000,00<sup>o</sup>; <sup>a</sup>Considerando 32.5 Hidrosa S.A. US\$ 240.000,00<sup>o</sup>; <sup>a</sup>Considerando 33 diferencias Gordillo Ocampo Franklin Manuel, Calle Garcia Fredy Rigoberto, Transportes Pesados Limontrans, Guanuche Campoverde Netller Gi, Calderón Minga Silvio Gustavo<sup>o</sup> (acápites 7.13 de la sentencia)<sup>o</sup>; incurre en el vicio de falta de aplicación de los art.17 del Código Tributario; y, 82 de la Constitución; iii) Sobre <sup>a</sup>Crédito

Tributario de Años Anteriores (Numeral 3.17.3.2 del Acta de Determinación No. 01201924902755503. Considerando 36 de la Resolución No. 101012020RREC046378)°. (Acápites 7.14 de la sentencia)°, se argumenta errónea interpretación del art. 82 del Código Tributario. Recurso del SERVICIO DE RENTAS INTERNAS, por el cargo sustentado en caso 2: a) Respecto al numeral 7.6 de la sentencia. Glosa: Notas de Crédito que disminuyeron los ingresos por ventas locales y exportaciones, pues fueron emitidas por los conceptos de: Devoluciones, Material en mal estado y Cambio de Producto, sin embargo, los productos no se encuentran reingresados al kardex°, específicamente el Numeral 3.6.1.1.1 del Acta de Determinación No. 01201924902755503 denominado <sup>a</sup> Ventas locales° (Considerando 22 de la Resolución No. 101012020RREC046378), por el vicio de falta de motivación por inatención; b) Respecto al considerando 7.7 de la sentencia recurrida, respecto a la Glosa: <sup>a</sup> Notas de Crédito que disminuyeron los ingresos por ventas locales y exportaciones, pues fueron emitidas por los conceptos de: Devoluciones, Material en mal estado y Cambio de Producto, sin embargo, los productos no se encuentran reingresados al kardex°, específicamente el Numeral 3.6.1.1.2 del Acta de Determinación No. 01201924902755503 denominado <sup>a</sup> Exportaciones° (Considerando 22 de la Resolución No. 101012020RREC046378)°, por falta de motivación por inatención; c) Sobre el numeral 7.12 de la sentencia recurrida, respecto a la Glosa: Numeral 3.6.2.1.1.2 del Acta de Determinación No. 01201924902755503 denominado <sup>a</sup> Costo no deducible correspondiente a Salidas de inventario con registros contables tipo XW `Consumo Fuera de Presupuesto' no justificadas° (Considerando 26 de la Resolución No. 101012020RREC046378), por falta de motivación por incongruencia.

## 6. Análisis del Tribunal de casación

6.1. Los recursos de casación interpuestos se fundamenta en los casos 2 y 5 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos que establece: <sup>a</sup> Art. 268.- CASOS.- El recurso de casación procederá en los siguientes casos: (¼ ) 2. Cuando la sentencia o auto no contenga los requisitos exigidos por la ley o en su parte dispositiva se adopten decisiones contradictorias o incompatibles así como, cuando no cumplan el requisito de motivación°. (¼ ) 5. Cuando haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho sustantivo, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, que hayan sido

determinantes en la parte dispositiva de la sentencia o auto°.

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

6.1.2 El caso 5 del art. 268 del COGEP se refiere a la violación directa de la Ley y tiene como limitante la revaloración de las pruebas, debiendo ser planteado a partir de los hechos probados en la sentencia. Para que se constituya se requiere la presencia de dos elementos: el primero, que debe haber violación directa de las normas sustantivas en la sentencia impugnada; y, el segundo, que la transgresión haya sido determinante en la parte resolutive del fallo recurrido.

6.1.3 Sobre la errónea interpretación, Luis Armando Tolosa Villabona, al respecto dice que:  
ª Se trata de la exégesis equivocada de la norma en su contenido mismo, independientemente de las cuestiones de hecho debatidas en la sentencia y del caso que trata de regular. La norma jurídica es la que gobierna el asunto, pero en sentido diverso, por lo tanto yerra en el enfoque verdadero de ella, en su espíritu y alcances. Hay entonces insuficiencia del juicio o exceso al formularlo. El sentenciador acierta en la norma pero falla en su verdadero significado, alejándose de su espíritu y finalidad° (Tolosa Villabona, Luis Armando, 2008 Teoría y Técnica de la Casación, Bogotá ± Colombia Ediciones Doctrina y Ley Ltda., pág. 361).

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

6.2 Los recurrentes manifiestan que en la sentencia de instancia, se han violentado las siguientes normas:

## 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:

7. El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías:

l) Las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas. No habrá motivación sin 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°.

<sup>a</sup> Art. 82.- El derecho a la seguridad jurídica se fundamenta en el respeto a la Constitución y en la existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por las autoridades competentes°.

## CÓDIGO TRIBUTARIO.

<sup>a</sup> Art. 4.- Reserva de ley.- Las leyes tributarias determinarán el objeto imponible, los sujetos activo y pasivo, la cuantía del tributo o la forma de establecerla, las exenciones y deducciones; los reclamos, recursos y demás materias reservadas a la ley que deban concederse conforme a este Código°.

Art. 17.- Calificación del hecho generador.- Cuando el hecho generador consista en un acto jurídico, se calificará conforme a su verdadera esencia y naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados.

Quando el hecho generador se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen°.

<sup>a</sup> Art. 18.- Nacimiento.- La obligación tributaria nace cuando se realiza el presupuesto establecido por la ley para configurar el tributo°.

<sup>a</sup> Art. 82.- Presunción del acto administrativo.- Los actos administrativos tributarios gozarán de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad y están llamados a cumplirse; pero serán ejecutivos, desde que se encuentren firmes o se hallen ejecutoriados.

Sin embargo, ningún acto administrativo emanado de las dependencias de las direcciones y órganos que administren tributos, tendrán validez si no han sido autorizados o aprobados por el respectivo director general o funcionario debidamente delegado°.

6.3 Corresponde a esta Sala Especializada de la Corte Nacional de Justicia pronunciarse en primer lugar sobre la argumentación del caso 2 del art. 268 del COGEP, del vicio de falta de motivación, por lo tanto se analizará el recurso planteado por el SRI.

#### RESOLUCIÓN AL RECURSO PLANTEADO POR EL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS.

6.4 Respecto al caso 2 del art. 268 del COGEP alegado, cabe precisar que la motivación se entiende como: <sup>a</sup> el conjunto de razonamientos de hecho y de derecho en los cuales el juez apoya su decisión y que constituye una garantía de justicia a la que se ha reconocido jerarquía constitucional° (Fernando De la Rúa, El Recurso de Casación, Víctor P. de Zavala, Editor, Buenos Aires, 1968, página 363).

6.4.1 La Corte Constitucional, considera que, basta que exista una descripción de los hechos, una norma, y una justificación lógica de la relación entre los hechos y la norma para que la conclusión sea motivada: <sup>a</sup> [1/4 ] La motivación constituye un elemento básico en toda decisión judicial, cuya importancia radica en el hecho de dar a conocer a las personas los motivos por los cuales se expidió una decisión determinada. La motivación no puede limitarse a citar normas y resumir los antecedentes del caso, sino que exige justificar por medio de un análisis lógico y coherente la resolución a la que arribó, mediante la explicación de la pertinencia de la aplicación de las normas a los hechos° (párrafo 46 de la sentencia No. 274-13-EP/19 emitida el 18 de octubre de 2019, Registro Oficial, Edición Constitucional No. 22, del martes 19 de noviembre de 2019; cuyo sentido ha sido reiterado en el párrafo 32 del fallo 1357-13-EP/20, Registro Oficial, Edición Constitucional No. 34, del martes 28 de enero de 2020).

6.5 El Tribunal A quo en el considerando 7.6 se pronuncia respecto a la Glosa <sup>a</sup>Notas de Crédito que disminuyeron los ingresos por ventas locales y exportaciones, pues fueron emitidas por los conceptos de: Devoluciones, Material en mal estado y Cambio de Producto, sin embargo, los productos no se encuentran reingresados al kardex<sup>o</sup>, específicamente el Numeral 3.6.1.1.1 del Acta de Determinación No. 01201924902755503 denominado <sup>a</sup>Ventas locales<sup>o</sup> (Considerando 22 de la Resolución No. 101012020RREC046378)<sup>o</sup>; y señala que en la demanda se manifiesta principalmente que se hizo notar a la Autoridad Tributaria que no se consideró que las Notas de Crédito emitidas por la compañía no correspondieron a devoluciones, sino a descuentos, ya que en todo proceso productivo de bienes puede ocasionarse ciertas fallas en la mercadería que, en primera instancia, no son detectadas por los sistemas de control de calidad internos, pero que, una vez comercializados, son identificados por el cliente final; que una vez que la compañía recibe el reclamo del cliente por un producto defectuoso, procede a emitir Notas de Crédito para concederle el descuento pertinente por la falla de calidad suscitada, sin que por ello efectivamente se llegue a dar la devolución de la mercadería, sin que pueda reingresar al inventario al estar el producto roto. Que a pesar de que el SRI admitió que las notas de crédito disminuyeron los valores por cobrar a los clientes, y fueron emitidas por valores inferiores a las facturas, procedió a ratificar la glosa. Se señala que la actuación administrativa es contradictoria y carente de lógica, ya que por un lado se reconoce en el acto impugnado que las notas de crédito fueron efectivamente emitidas por valores inferiores a los rubros facturados, ocasionando así que se afecten a los valores por cobrar a los clientes, y por otro lado y al mismo tiempo, se dice que los descuentos deben ser demostrados con el cobro menor a los valores facturados y por ende no habrían los descuentos.

Que el SRI en la contestación a la demanda se señala principalmente que la Administración Tributaria revisó los ingresos de la compañía y detectó disminuciones por la emisión de notas de crédito por un valor de US\$ 26,990.24, señala la autoridad tributaria en primer lugar que el sujeto pasivo debía demostrar la existencia de los descuentos que alega, que los pagos efectuados por los clientes de la empresa se efectuaron por valores inferiores a los facturados, lo cual demostraría que los ingresos fueron afectados por las notas de crédito observadas. Que se pudo verificar que las notas de crédito disminuyen los valores de las cuentas por cobrar a los clientes del sujeto pasivo, pues las notas de crédito son emitidas por valores inferiores a los rubros facturados en las ventas, y que las notas de crédito emitidas se encuentran

afectando a las cuentas de los clientes del contribuyente. Que en base de lo anterior, se desecha el argumento de la empresa en el sentido de que habrían existido compensaciones de los valores reclamados, con compras futuras de los clientes, ya que tal situación no existe pues en este caso hay una disminución en las cuentas de los clientes; y que los descuentos deben ser demostrados con un cobro menor a los valores facturados. Que posteriormente, se expresa que luego de la revisión de la información, es evidente que las notas de crédito son emitidas por concepto de devoluciones de productos, pero luego de verificarse que no existió reintegro de los productos al kardex, no se ha demostrado que se haya configurado la devolución de inventarios. Que por lo tanto, la Administración decidió ratificar la glosa por US\$ 26,990.24 como ingresos no declarados, en aplicación de los arts. 16 de la Ley de Régimen Tributario Interno y 47 del Reglamento para su Aplicación, ya que el contribuyente no demostró que las notas de crédito hayan sido emitidas por devoluciones, ni tampoco se trata de descuentos porque no se ha justificado que los clientes cancelaron un menor valor al facturado.

6.5.1 En virtud de los argumentos señalados el Tribunal de instancia en su análisis señala que el art. 15 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Documentos Complementarios, establece que <sup>a</sup>Las notas de crédito son documentos que se emitirán para anular operaciones, aceptar devoluciones y conceder descuentos o bonificaciones<sup>o</sup>. Que la autoridad tributaria, conforme se desprende del acto impugnado, ha levantado y ratificado la glosa, debido a que no estaría demostrado que se traten de descuentos concedidos a los clientes, en razón de que no se habría justificado que disminuyeron las cuentas por cobrar a los clientes, y que éstos cancelaron un valor menor al facturado.

Ante ello señala el Tribunal que no obstante, en las páginas 12 y 13 de la resolución impugnada (fs. 6085 vta. y 6086) la autoridad tributaria expresamente reconoce y señala lo siguiente: <sup>a</sup>se pudo verificar que las notas de crédito observadas, disminuyen los valores de las cuentas por cobrar a los clientes del sujeto pasivo, pues las notas de crédito son emitidas por valores inferiores a los rubros facturados en las ventas<sup>o</sup>, y que <sup>a</sup>se debe señalar que, las notas de crédito emitidas se encuentran afectando a las cuentas de los clientes del contribuyente; es decir, disminuyen los valores por cobrar<sup>o</sup>.-

En virtud de ello determina el Tribunal que resulta entonces, que de las pruebas practicadas (memorandos con las solicitudes de emisión de notas de crédito por productos en mal estado),

pero sobre todo tomando en cuenta el contenido del acto impugnado, en el cual la autoridad tributaria ha reconocido que las notas de crédito fueron emitidas por valores inferiores a los facturados y por ende se afectaron las cuentas por cobrar de los clientes de la compañía, se encuentra demostrado que los documentos notas de crédito sí fueron emitidos para conceder descuentos, situación ésta que es permitida por la normativa como uno de los casos para emitir este tipo de documentos complementarios.

Que habiéndose verificado por parte de la propia Administración las condiciones por ella exigidas para que estas transacciones se consideren como descuentos, resulta irrelevante el argumento de que los productos no habrían reingresado al kardex para efectos de que se considere que se trataron de devoluciones de los ítems.

Resalta el Tribunal A quo que según el texto de la resolución impugnada, la Administración Tributaria verificó que las notas de crédito se emitieron por valores inferiores a los rubros facturados y que sí se disminuyeron las cuentas por cobrar a los clientes, condiciones que a pesar de su reconocimiento expreso, luego en el propio acto se las exige y se dice debieron haber sido demostradas, y se ratifica la glosa. Que de esta forma, no se comprende la actuación administrativa cuando por un lado reconoce que las notas de crédito fueron emitidas por valores inferiores a los facturados y que se afectaron las cuentas por cobrar de los clientes de la compañía, y por otro, se señala que eso debía ser demostrado y se dice que no habrían existido los descuentos, actuación evidentemente contradictoria que deja sin sustento a la glosa.

Y concluye el Tribunal determinando que por lo señalado que si en sede administrativa en relación a los descuentos se verificó que las notas de crédito se emitieron por valores inferiores a los facturados y se afectaron las cuentas por cobrar a los clientes, no hay razón para que por esas mismas causas <sup>a</sup>(constatadas por la autoridad tributaria)<sup>o</sup>, se levante y ratifique la glosa; en consecuencia, la Sala acepta la impugnación de este punto y se da de baja la diferencia levantada por este concepto; dejándose constancia adicionalmente que la actuación de la Administración realizada en esa forma implica una deficiencia motivacional conocida como <sup>a</sup>incoherencia decisional<sup>o</sup>, por cuanto la autoridad tributaria decide algo distinto a la conclusión previamente establecida.

6.5.2 Por lo expuesto se determina que el Tribunal de instancia no incurre en falta de

motivación por inatención la cual se configura cuando en la fundamentación se establecen razones que nada tienen que ver con el punto controvertido; lo cual no ocurre en el análisis de la presente glosa, ya que justamente el Tribunal analiza respecto a que la Administración Tributaria no consideró que las Notas de Crédito emitidas por la compañía no correspondieron a devoluciones, sino a descuentos; determinando el Tribunal que el texto de la resolución impugnada, la Administración Tributaria verificó que las notas de crédito se emitieron por valores inferiores a los rubros facturados y que sí se disminuyeron las cuentas por cobrar a los clientes, condiciones que a pesar de su reconocimiento expreso, luego en el propio acto se las exige y se dice debieron haber sido demostradas, y se ratifica la glosa. En tal virtud establece el Tribunal que no se comprende la actuación administrativa cuando por un lado reconoce que las notas de crédito fueron emitidas por valores inferiores a los facturados y que se afectaron las cuentas por cobrar de los clientes de la compañía, y por otro, se señala que eso debía ser demostrado y se dice que no habrían existido los descuentos, actuación evidentemente contradictoria; y concluye que por lo señalado la actuación de la Administración realizada en esa forma implica una deficiencia motivacional conocida como <sup>a</sup> incoherencia decisional<sup>o</sup>, por lo que la Sala acepta la impugnación y dispone la baja de la diferencia levantada por este concepto. Por lo tanto no se configura el caso 2 del art. 268 del COGEP, consecuentemente no se ha violentado el art. 76.7.1) de la Constitución.

6.6 Respecto a la glosa <sup>a</sup> Notas de Crédito que disminuyeron los ingresos por ventas locales y exportaciones, pues fueron emitidas por los conceptos de: Devoluciones, Material en mal estado y Cambio de Producto, sin embargo, los productos no se encuentran reingresados al kardex<sup>o</sup>, específicamente el Numeral 3.6.1.1.2 del Acta de Determinación No. 01201924902755503 denominado <sup>a</sup> Exportaciones<sup>o</sup> (Considerando 22 de la Resolución No. 101012020RREC046378)<sup>o</sup>.

6.6.1 El Tribunal de instancia en el considerando 7.7 determina que en la demanda se manifiesta principalmente que estas notas de crédito fueron emitidas debido a los reclamos que realizaron los clientes del exterior, en este caso, al haberse detectado daños en el producto comercializado; por lo que la compañía, al amparo del art. 15 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Documentos Complementarios, mediante la emisión de las respectivas notas de crédito concedió a los mismos un descuento por el reclamo de calidad efectuado, ya que en estos casos, resultaría incluso inviable que se pueda devolver

mercadería, para que sea reingresada al inventario, dado que se encontraba físicamente en el exterior. Que se agrega que la glosa levantada por el SRI carece de motivación, pues no existe correlación alguna entre las premisas (empresa emite notas de crédito por valores inferiores a los facturados al cliente por reclamos de calidad, afectando a la cuenta por pagar que registra el cliente a favor de la empresa) con las conclusiones (no existe evidencia de haberse otorgado descuentos), por lo que se deberá corregir este cargo, declarando que el otorgamiento de estas notas de crédito no conlleva la existencia de otros ingresos.

Determina que en la contestación a la demanda, se señala principalmente que la Administración Tributaria revisó los ingresos por exportaciones de la compañía y detectó disminuciones de ventas por la emisión de notas de crédito, señala la autoridad tributaria en primer lugar que las notas de crédito observadas han sido emitidas por valores inferiores a los facturados, mismos que están afectando a los saldos por cobrar de las cuentas de los clientes, es decir se repite la misma figura que en el punto anterior. Que luego se dice que es evidente que las notas de crédito son emitidas por concepto de devoluciones de productos, por lo que necesariamente los productos debieron reingresar al kardex; se expresa también que en relación a lo alegado por la empresa en el sentido de que se tratarían de descuentos, no se ha evidenciado que los clientes de Graiman hayan cancelado un valor inferior a los valores facturados por las ventas. Que por lo tanto, la Administración decidió ratificar la glosa por US\$ 13,744.62 como ingresos no declarados, en aplicación de los arts. 16 de la Ley de Régimen Tributario Interno y 47 del Reglamento para su Aplicación, ya que reitera el contribuyente no demostró que las notas de crédito hayan sido emitidas por devoluciones, ni tampoco se trata de descuentos porque no se ha justificado que los clientes cancelaron un menor valor al facturado.

#### 6.6.2 El Tribunal de

instancia en su análisis determina que el art. 15 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Documentos Complementarios, establece que <sup>a</sup>Las notas de crédito son documentos que se emitirán para anular operaciones, aceptar devoluciones y conceder descuentos o bonificaciones<sup>o</sup>. Señala el Tribunal que la autoridad tributaria, conforme se desprende del acto impugnado, ha levantado y ratificado la glosa, debido a que no estaría demostrado que se traten de descuentos concedidos a los clientes del exterior, en razón de que no se habría justificado que los clientes cancelaron un valor menor al facturado en las ventas

y que disminuyeron las cuentas por cobrar a ellos.

Que no obstante, en las páginas 16 y 17 de la resolución impugnada (fs. 6087 vta. y 6088) la autoridad tributaria expresamente reconoce y señala lo siguiente: <sup>a</sup> se ha podido evidenciar que las notas de crédito observadas, han sido emitidas por valores inferiores a los facturados, mismos que están afectando a cada una de las cuentas de los clientes; es decir, se repite la misma figura del punto 3.6.1.1.1 Ventas Locales<sup>o</sup>, y que <sup>a</sup> se ha podido evidenciar que la base proporcionada corresponde a un detalle de cuentas de cada uno de los clientes a los cuales se emitieron las notas de crédito observadas, mismas que están afectando a los saldos por cobrar de los clientes<sup>o</sup>.

En virtud de ello determina el Tribunal que resulta entonces, que de las pruebas practicadas (facturas, correos electrónicos, memorándums, notas de crédito, reportes de reclamos), pero sobre todo tomando en cuenta el contenido del acto impugnado, en el cual la autoridad tributaria ha reconocido que las notas de crédito fueron emitidas por valores inferiores a los facturados y por ende se afectaron las cuentas por cobrar de los clientes del exterior de la compañía, se encuentra demostrado que los documentos notas de crédito sí fueron emitidos para conceder descuentos, situación ésta que es permitida por la normativa como uno de los casos para emitir este tipo de documentos complementarios. Que así, habiéndose verificado por parte de la propia Administración las condiciones por ella exigidas para que estas transacciones se consideren como descuentos, resulta irrelevante el argumento de que los productos no habrían reingresado al kardex para efectos de que se considere que se trataron de devoluciones de los ítems.

Determina el Tribunal que es necesario resaltar, que según el texto de la resolución impugnada, la Administración Tributaria verificó que las notas de crédito se emitieron por valores inferiores a los rubros facturados y que sí se disminuyeron las cuentas por cobrar a los clientes, condiciones que a pesar de su reconocimiento expreso, luego en el propio acto se las exige y se dice debieron haber sido demostradas, y se ratifica la glosa.

Que de esta forma, no se comprende la actuación administrativa cuando por un lado reconoce que las notas de crédito fueron emitidas a los clientes del exterior por valores inferiores a los facturados y que se afectaron las cuentas por cobrar de esos clientes, y por otro, se señala que eso debía ser demostrado y se dice que no habrían existido los descuentos, actuación

evidentemente contradictoria que deja sin sustento a la glosa.

En virtud de lo señalado concluye el Tribunal que, si en sede administrativa en relación a los descuentos se verificó que las notas de crédito se emitieron por valores inferiores a los facturados y se afectaron las cuentas por cobrar a los clientes del exterior, no hay razón para que por esas mismas causas (constatadas por la autoridad tributaria), se levante y ratifique la glosa; en consecuencia, la Sala acepta la impugnación de este punto y se da de baja la diferencia levantada por este concepto; dejándose constancia adicionalmente que la actuación de la Administración realizada en esa forma implica una deficiencia motivacional conocida como <sup>a</sup>incoherencia decisional<sup>o</sup>, por cuanto la autoridad tributaria decide algo distinto a la conclusión previamente establecida.

6.6.3 En virtud de lo señalado se determina que el Tribunal de instancia no incurre en falta de motivación por inatención, ya que en el análisis de la glosa justamente el Tribunal analiza respecto a que la Administración Tributaria en los ingresos por exportaciones de la compañía, detectó disminuciones de ventas por la emisión de notas de crédito, que las mismas han sido emitidas por valores inferiores a los facturados, que están afectando a los saldos por cobrar de las cuentas de los clientes; determinando el Tribunal que resulta que de las pruebas practicadas (facturas, correos electrónicos, memorándums, notas de crédito, reportes de reclamos), pero sobre todo tomando en cuenta el contenido del acto impugnado, en el cual la autoridad tributaria ha reconocido que las notas de crédito fueron emitidas por valores inferiores a los facturados y por ende se afectaron las cuentas por cobrar de los clientes del exterior de la compañía, se encuentra demostrado que los documentos notas de crédito sí fueron emitidos para conceder descuentos, situación ésta que es permitida por la normativa art. 15 del Reglamento de comprobantes de venta, como uno de los casos para emitir este tipo de documentos complementarios; por lo que resulta irrelevante el argumento de que los productos no habrían reingresado al kardex para efectos de que se considere que se trataron de devoluciones de los ítems. Consecuentemente concluye que si en sede administrativa en relación a los descuentos se verificó que las notas de crédito se emitieron por valores inferiores a los facturados y se afectaron las cuentas por cobrar a los clientes del exterior, no hay razón para que por esas mismas causas, se levante y ratifique la glosa; en consecuencia, la Sala acepta la impugnación y se da de baja la diferencia levantada por este concepto; dejándose constancia adicionalmente que la actuación de la Administración realizada en esa

forma implica una deficiencia motivacional conocida como <sup>a</sup>incoherencia decisional<sup>o</sup>, por cuanto la autoridad tributaria decide algo distinto a la conclusión previamente establecida. Por lo tanto no se configura el caso 2 del art. 268 del COGEP, consecuentemente no se ha violentado el art. 76.7.1) de la Constitución.

6.7 Sobre la glosa <sup>a</sup>Numeral 3.6.2.1.1.2 del Acta de Determinación No. 01201924902755503 denominado <sup>a</sup>Costo no deducible correspondiente a Salidas de inventario con registros contables tipo XW `Consumo Fuera de Presupuesto' no justificadas<sup>o</sup> (Considerando 26 de la Resolución No. 101012020RREC046378)<sup>o</sup>, del numeral 7.12 de la sentencia recurrida, argumenta que se incurre en el vicio de falta de motivación por incongruencia.

6.7.1 Al respecto el Tribunal de instancia determina que en la demanda se manifiesta principalmente que, siendo la arcilla una de las materias primas principales empleadas en el proceso productivo de la compañía (fabricación de cerámica), y que, por su naturaleza, éstas son objeto de cambios en su peso, como consecuencia de la disminución de humedad, manejo, manipulación y cálculo, estos hechos pueden ocasionar ciertas variaciones en el inventario. Que así, de manera general la descarga de esta materia prima del inventario se la realiza conforme a la ficha técnica establecida para la producción.

Que sin embargo, debido a los cambios que puede sufrir la arcilla en su peso, la estimación de la cantidad requerida para la producción puede variar, obligando a que se realicen descargas adicionales a las inicialmente estimadas. Justamente por ello, existen diferentes documentos contables que permiten tener mayor control sobre el consumo de la arcilla y su registro en el inventario, considerando que, por la naturaleza de las arcillas, su cálculo es complejo, por lo que requiere diferentes tipos de control para determinar las diferencias en los costos de inventario; siendo esos documentos los siguientes: IM: Consumos de acuerdo a la estimación, descargas de acuerdo a las fichas de producción; E3: Descargas adicionales a la estimación de la ficha técnica; y, XW: Registro de las diferencias que se generan entre los dos documentos anteriores y el inventario real. Explica que la diferencia se da entre la orden de descarga relacionada con la producción y el inventario registrado, ya que por ser arcilla, que es un producto que tiene su complejidad para determinar la cantidad, se generan diferencias, habiendo sido incluso esta particularidad aceptada por el SRI.

Agrega que en la inspección contable dentro del trámite del reclamo, así como con los

documentos de prueba que fueron en su momento presentados, se confirmó que las salidas del inventario tipo XW corresponden a mermas de materia prima, y se confirmó la concordancia entre el inventario y el producto cuyo descargo se realizó mediante los registros "XW".

Que se señala que a pesar de ello, reconociendo expresamente que los ítems sacados del inventario mediante los registros contables "XW" son consumos de materia prima fuera de presupuesto y que dichos registros fueron utilizados dentro del proceso productivo, la autoridad tributaria sorprendentemente ratifica esta glosa porque no existen órdenes de producción en las que consten los materiales que salieron de bodega mediante los citados registros contables y, que tampoco se habría podido demostrar que los costos que representan dichas salidas de inventarios sirvieron para obtener, mantener y mejorar la renta.

Que se argumenta que GRAIMAN al ser una empresa que se dedica a la producción de cerámica plana, para establecer el costo de los bienes producidos mantiene una contabilidad de Costos, aplicando la metodología de <sup>a</sup>Costo Estándar<sup>o</sup>; por tanto, la acumulación de costos se dan a través de órdenes de producción, descargando de las cuentas de inventario los insumos necesarios para la producción, pero que lo realiza justamente basados en un <sup>a</sup>estándar<sup>o</sup> o <sup>a</sup>receta<sup>o</sup> que siempre buscará ser lo más cercano a la realidad.

Señala que resulta claro que si existen desviaciones del costo estándar, debido a cambios físicos que pueden resultar en mermas de una manera diferente a la planificada, en el área de producción se debe corregir el estándar aplicando o retirando insumos o materiales adicionales a la orden de producción.

Que consecuentemente, si son correcciones que se realizan adicionales a la orden de producción o, como lo llama la empresa <sup>a</sup>fuera de presupuesto<sup>o</sup>, es claro que no van a estar dentro de la orden de producción. Y concluye expresando que está claro que las salidas del inventario mediante los registros XW, corresponden a materia prima que fue empleada en el proceso productivo, y así los costos que éstas representan sirvieron para obtener, mantener y mejorar la renta, por lo que su deducibilidad es permitida.-

Que por su parte, en la contestación a la demanda, como en el numeral 26 de la resolución impugnada, se manifiesta que durante el proceso de determinación se revisaron los documentos denominados <sup>a</sup>Registros XW<sup>o</sup> que corresponden según la empresa a <sup>a</sup>Consumos fuera de presupuesto<sup>o</sup>, a través de los cuales el contribuyente intentó justificar las salidas de

inventario. Que se señala que los productos que constaban en tales documentos, estaban registrados en el inventario existiendo correspondencia en cantidad y costo; y, que estaba claro que los registros observados fueron utilizados dentro del proceso productivo. Que se explica que los auditores revisaron las órdenes de producción generadas en el 2015, en donde se verificó que los ítems sacados del inventario mediante los registros contables XW, no constan registrados en una orden de producción ni como materia prima ni como insumo, es decir, no existen ordenes de producción en las que consten los materiales que salieron de bodega a través de los registros XW, pese a que el contribuyente había indicado que estos registros fueron utilizados en el proceso productivo.

Que se indica que así estas salidas de inventario fueron injustificadas, y la empresa no demostró que este costo haya servido para obtener, mantener y mejorar los ingresos gravados, ya que no fueron ligados al proceso productivo y no se pueden imputar al ingreso gravado, incumpliendo lo dispuesto en los arts. 10 y 16 de la Ley de Régimen Tributario Interno, y el primer inciso del art. 27 del Reglamento para su Aplicación. Que se añade que dentro del reclamo el contribuyente no ha entregado información o documentación para justificar sus argumentos y no ofrece datos adicionales para desvirtuar los hallazgos del proceso determinativo. Que se manifiesta y reitera que los documentos denominados XW corresponden a mayores consumos de inventarios, pero la empresa no ha demostrado que los productos sacados del inventario mediante tales registros XW hayan sido utilizados netamente para la producción, es decir, no demostró en qué parte del proceso productivo se utilizaron y consumieron dichos productos, ya que los mismos no constan en una orden de producción; se indica que estas salidas disminuyen injustificadamente el inventario final, afectando así el costo de ventas, ya que a menor inventario final mayor es el costo de ventas.

Se agrega que el contribuyente tampoco ha registrado las salidas de inventario tipo XW como mermas, ya que en el 2015 sí existieron otros registros contables de mermas, por lo que no se puede aceptar que se tratasen de mermas. En base de ello, se finaliza señalando que el contribuyente no ha sustentado documentadamente las salidas de inventario de los registros XW, ni que le sirvieron para obtener, mantener o mejorar la renta, por lo que la Administración ratifica el valor de USD 181.190,77 como un costo no deducible del Impuesto a la Renta.

6.7.2 En virtud de lo expuesto el Tribunal establece en su análisis que dentro de las pruebas

aportadas en esta causa, se refiere al informe pericial elaborado por el Ing. Diego Condo Daquilema (fs. 70 a 116), quien al analizar este tema (concretamente en la página 21 a 22 de su informe, fs. 80 y vta.), señala que en el área de producción de la empresa se debe corregir el costo estándar aplicando o retirando insumos o materiales adicionales a la orden de producción, y estos valores no considerados inicialmente se deben descargar del inventario y pasar a producción, así el reconocimiento de estos movimientos no va a estar en la orden de producción sino que irán directamente a las desviaciones, lo cual ocurre con los registros tipo XW.

Que agrega que los insumos que utiliza la empresa para la producción se presentan razonablemente en su contabilidad, y los registros XW son aplicaciones a las variaciones del costo por la determinación inexacta del costo estándar, ya que de no existir estos ajustes el costo de ventas sería incorrecto.

6.7.3 Señala el Tribunal que por su parte, la perito CPA. Adriana Orellana Alvear, en la página 3 a 14 de su informe (fs. 6411 a 6416 vta.), señala que los registros tipo XW denominados <sup>a</sup>Consumo fuera de presupuesto<sup>o</sup>, no constan dentro de las ordenes de producción, ni como materia prima ni como insumo, por lo tanto no se puede verificar que esos registros sean utilizados netamente en el proceso productivo de GRAIMAN.

Que indica también la auxiliar de la justicia que la empresa no presenta ninguna justificación o documentación de que tales salidas de inventario, que no son sólo arcillas, hayan sido por mermas. Manifiesta que las salidas de inventario tipo XW afectaron al inventario final de la empresa, y por ende el costo de ventas se vio incrementado.

6.7.4 Establece el Tribunal que para resolver este punto de la litis, debe partir del hecho de que, revisado el contenido de la resolución impugnada, se constata que esta glosa ha surgido y ha sido ratificada debido a que las salidas de inventario de productos mediante los registros contables XW, no constan registradas en una orden de producción y por ende no pudieron ser ligadas al proceso productivo de la compañía (fs. 6103 y vta.).

Al respecto y dentro de este contexto, la Sala tiene que precisar que en las páginas 46 y 47 de la resolución impugnada (fs. 6102 vta. a 6103), la autoridad tributaria manifiesta de forma categórica lo siguiente: <sup>a</sup>De dicha revisión, se comprobó que los productos que constaban en los documentos denominados: <sup>a</sup>Consumo Fuera de Presupuesto<sup>o</sup>, estaban registrados en el

inventario existiendo correspondencia en cantidad y costo<sup>1/4</sup> °, y más adelante se reconoce en forma expresa que <sup>a</sup>Continuando con el proceso determinativo, luego de tener claro que los registros observados fueron utilizados dentro del proceso productivo,<sup>1/4</sup> °. Quiere decir entonces, que la Administración Tributaria por un lado reconoce que los registros observados (salidas de inventario tipo XW) sí fueron utilizados en el proceso productivo, y por otro, señala contradictoriamente que no pudo ligar tales registros con el propio proceso productivo; y, finalmente se trata de sustentar las conclusiones en el sentido de que en las órdenes de producción no se pudo constatar los materiales o insumos de los registros tipo XW.-

Establece el Tribunal que así las cosas, la actuación administrativa resulta ser arbitraria e ilegal, puesto que la glosa finalmente se basa en el hecho de que en las órdenes de producción no se verificó los registros XW, esto a pesar de que la propia autoridad tributaria reconoce claramente que <sup>a</sup>los registros observados fueron utilizados dentro del proceso productivo<sup>o</sup>, lo que significa que, este reconocimiento por parte de la Administración Tributaria, hace que la propia glosa quede sin sustento, ya que las salidas de inventario tipo XW, al haber sido utilizadas dentro del proceso productivo de la compañía (tal como incluso está reconocido en el informe del perito Ing. Diego Condo), se cumple la condición legal y reglamentaria para que el costo sea considerado como deducible, conforme lo ordena el primer inciso del art. 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno y art. 27 del Reglamento para su Aplicación, ya que se trata de un costo necesario causado en el ejercicio económico vinculado con la actividad económica de la empresa y que por ende le sirvió para obtener, mantener o mejorar las rentas.

En virtud de todo lo expuesto, concluye el Tribunal que se acepta la impugnación de este punto y se da de baja la glosa levantada por este concepto.

6.7.5 Por lo expuesto se determina que el Tribunal de instancia no incurre en falta de motivación por contradicción ya que la sentencia luego de establecer los argumentos de las partes el Tribunal determina que se debe partir del hecho de que, revisado el contenido de la resolución impugnada, se constata que esta glosa ha surgido y ha sido ratificada debido a que las salidas de inventario de productos mediante los registros contables XW, no constan registradas en una orden de producción y por ende no pudieron ser ligadas al proceso productivo de la compañía. Ante ello precisa el Tribunal que en las páginas 46 y 47 de la resolución impugnada, se manifiesta de forma categórica lo siguiente: <sup>a</sup>De dicha revisión, se

comprobó que los productos que constaban en los documentos denominados: <sup>a</sup>Consumo Fuera de Presupuesto<sup>o</sup>, estaban registrados en el inventario existiendo correspondencia en cantidad y costo<sup>¼</sup> <sup>o</sup>, y más adelante se reconoce en forma expresa que <sup>a</sup>Continuando con el proceso determinativo, luego de tener claro que los registros observados fueron utilizados dentro del proceso productivo,<sup>¼</sup> <sup>o</sup>; en tal virtud determina el Tribunal que la Administración Tributaria por un lado reconoce que los registros observados por salidas de inventario tipo XW, sí fueron utilizados en el proceso productivo, y por otro, señala contradictoriamente que no pudo ligar tales registros con el propio proceso productivo; en virtud de lo señalado concluye el Tribunal que así las cosas, la actuación administrativa resulta ser arbitraria e ilegal, puesto que la glosa finalmente se basa en el hecho de que en las ordenes de producción no se verificó los registros XW, esto a pesar de que la propia autoridad tributaria reconoce claramente que <sup>a</sup>los registros observados fueron utilizados dentro del proceso productivo<sup>o</sup>, lo que significa que, este reconocimiento por parte de la Administración Tributaria, hace que la propia glosa quede sin sustento; en tal virtud en la especie se cumple la condición legal y reglamentaria para que el costo sea considerado como deducible, conforme lo ordena el primer inciso del art. 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno y art. 27 del Reglamento para su Aplicación, ya que se trata de un costo necesario causado en el ejercicio económico vinculado con la actividad económica de la empresa; por lo expuesto no existe contradicción alguna en el fallo al resolver la presente glosa. Por lo tanto no se configura el caso 2 del art. 268 del COGEP, consecuentemente no se ha violentado el art. 76.7.1) de la Constitución.

#### RESOLUCIÓN AL RECURSO PLANTEADO POR LA COMPAÑÍA GRAIMAN CIA. LTDA.

6.8 En lo referente a la Glosa <sup>a</sup>Numeral 3.6.2.1.1.1 del Acta de Determinación No. 01201924902755503 denominado <sup>a</sup>Costos no deducibles por pérdidas generadas en ventas realizadas a precios inferiores al costo<sup>o</sup>, específicamente el literal b) <sup>a</sup>Costo no deducible por pérdidas generadas en ventas a otros clientes a precios inferiores al costo<sup>o</sup> (Considerando 25 de la Resolución No. 101012020RREC046378)<sup>o</sup> (considerando 7.11 de la sentencia) se argumenta falta de aplicación de los arts. 4,17, y 18 del Código Tributario.

6.8.1 Respecto a la Glosa señalada el Tribunal en su parte pertinente señala: <sup>a</sup>7.11) En relación con la sexta glosa impugnada: Numeral 3.6.2.1.1.1 del Acta de Determinación No.

01201924902755503 denominado <sup>a</sup>Costos no deducibles por pérdidas generadas en ventas realizadas a precios inferiores al costo<sup>o</sup>, específicamente el literal b) <sup>a</sup>Costo no deducible por pérdidas generadas en ventas a otros clientes a precios inferiores al costo<sup>o</sup> (Considerando 25 de la Resolución No. 101012020RREC046378).- (¼) El Tribunal realiza el siguiente análisis.- Dentro de las pruebas aportadas en esta causa, debemos referirnos al informe pericial elaborado por el Ing. Diego Condo Daquilema (fs. 70 a 116), quien al analizar este tema (concretamente en la página 20 a 21 de su informe, fs. 79 vta. a 80), simplemente señala que la empresa, al aplicar inventario permanente, reconoce el costo de manera inmediata a la venta, y que lo que marca la utilidad y/o pérdida no es el costo del producto, sino la demanda, que la parte comercial que establece el precio en base al mercado y a las características del producto, es quién determina la utilidad o pérdida en la operación.- Señala también el perito que el costo de la transacción está respaldado en el proceso contable y este es el resultado de la combinación de los elementos del costo como Materia Prima, Mano de Obra y Costos de Fabricación, que la combinación de estos insumos y el paso por todo el proceso de fabricación genera el costo del producto.- La Sala para resolver este punto de controversia, considera en primer lugar que respecto a esta glosa, el actor en su demanda ha manifestado que existieron diferentes tipos de situaciones que originaron que los bienes sean vendidos con precios menores al costo, tales como: productos fabricados que tienen diferentes calidades, productos con defectos de fabricación o deterioro, productos ligados a tendencias de diseño y arquitectónicas.- Debemos considerar que el apartado 34 de la NIC 2, al referirse al Reconocimiento de un Gasto, señala que <sup>a</sup>El importe de cualquier rebaja de valor, hasta alcanzar el valor neto realizable, así como todas las demás pérdidas en los inventarios, será reconocido en el periodo en que ocurra la rebaja o la pérdida.<sup>o</sup>; sin embargo, para que tales pérdidas sean objeto de reconocimiento, el apartado 36 de dicha norma contable, que trata sobre la <sup>a</sup>Información a Revelar<sup>o</sup>, prevé que los estados financieros deben revelar, entre otra, la siguiente información: <sup>a</sup>(a) las políticas contables adoptadas para la medición de los inventarios, incluyendo la fórmula del costo que se haya utilizado<sup>¼</sup> <sup>o</sup>, cuestión que resulta razonable, ya que la decisión de fijar un precio por debajo del costo, nunca pudo haber sido tomada a ciegas o discrecionalmente por los empleados del área de ventas, sin contar con un análisis contable previo o una política comercial, que refleje por ejemplo la situación de las mercaderías que supuestamente han experimentado una baja rotación por los cambios en las tendencias de diseño o por productos con defectos de fabricación o deterioro, y que a su vez

permita determinar cuál es el período de tiempo que debe transcurrir para considerar que un producto ha tenido baja rotación, y fundamentalmente cuál es el precio o rango de precios al que deben ofertarse ese tipo de productos.- Por lo tanto, teniendo en cuenta las diversas situaciones (relacionadas con la calidad de los productos y las tendencias de diseño) que según se dice en la demanda originan que ciertos productos sean vendidos a un precio inferior al costo, la parte accionante se encontraba en la obligación de probar lo afirmado en su demanda (primer inciso del Art. 169 del COGEP); no obstante, por un lado, sobre la diversa calidad de los productos que originan las ventas a precios inferiores al costo, no se ha justificado dentro de este proceso judicial la existencia de políticas de selección de productos, o los lineamientos con los parámetros definidos para reducir los precios de venta en esa situación; si bien en los actos administrativos (resolución y acta de determinación) se hace referencia a que en sede administrativa se presentó y analizó la política de selección de productos, más allá de ello, en esta causa la compañía no ha justificado o identificado, ni con el informe pericial ni a través de eventuales informes internos de las áreas pertinentes de la empresa, cuáles de las transacciones que fueron observadas por la Administración y que constan claramente detalladas en el Cuadro No. 36 del Acta de Determinación (fs. 6228 vta. a 6231), fueron objeto de un precio de venta inferior a su costo en razón de las distintas calidades del producto.- Y sobre la otra situación que originaría ventas de productos a un precio inferior a su costo (tendencias de diseño y arquitectónicas), tampoco se ha justificado en este proceso judicial a través de alguna política, informe, lineamiento o detalle, qué productos estuvieron dentro de estas circunstancias, con el fin de demostrar e identificar que efectivamente en base de todas esas políticas o lineamientos se vendió la mercadería (cuyas ventas fueron observadas por la Administración) a precios inferiores a su costo.- Resulta entonces, que si bien las situaciones alegadas por la compañía no están prohibidas legalmente y se trata de una práctica comercial común, ésta debe y debió justificarse precisamente según todo lo manifestado por la propia empresa, lo cual no ha sucedido en el presente caso, en el que no se han adjuntado aquellas políticas comerciales, lineamientos o informes que hubieran permitido sustentar sus afirmaciones; el perito de la parte actora tampoco ha adjuntado ese tipo de documentos en su informe y ni siquiera ha mencionado que los haya revisado o analizado, por lo que no se puede tener como justificada la glosa levantada por la administración por este concepto.- Debemos tener en cuenta que por tratarse de una decisión que implicaba vender productos por debajo del costo, y que por lo mismo generaba pérdidas

para la empresa, se debió demostrar en este proceso judicial al menos con los respectivos informes o análisis contables que identifiquen las mercancías/ventas en discusión y/o una política comercial que contenga los parámetros definidos para la fijación de los precios por debajo del costo, en la forma que prevé el párrafo 36 de la NIC 2 en relación a las políticas contables para la medición de los inventarios, cuestión que no ha sido demostrada en el presente caso.- Es necesario también dejar constancia, que la parte accionante ni siquiera ha identificado, respecto del total glosado, qué productos o montos estarían enmarcados en cada una de las distintas situaciones o casos alegados.- Finalmente, habrá que dejar en claro también que, a diferencia de lo manifestado por la parte actora en su demanda, en donde se refiere dentro de este tema a la sentencia dictada dentro del juicio 01501-2018-00088, en aquel proceso judicial los elementos probatorios aportados así como el sustento del informe pericial (política de selección de producto final, registros de las cuentas de inventario, reportes consolidados del inventario producido), difieren del caso hoy sometido a discusión en esta causa, en la que la falta de pruebas y demostración por parte de la empresa, no ha permitido al Tribunal tener por desvirtuada o justificada las diferencias.- Por todo lo expuesto, se confirma la glosa levantada por la Administración Tributaria y ratificada en la resolución impugnada<sup>o</sup>. (el subrayado es de esta Sala).

6.8.2 De lo expuesto consta como hecho probado lo siguiente: i) Que el actor en su demanda ha manifestado que existieron diferentes tipos de situaciones que originaron que los bienes sean vendidos con precios menores al costo, tales como: productos fabricados que tienen diferentes calidades, productos con defectos de fabricación o deterioro, productos ligados a tendencias de diseño y arquitectónicas; ii) Que sobre la diversa calidad de los productos que originan las ventas a precios inferiores al costo, no se ha justificado dentro de este proceso judicial la existencia de políticas de selección de productos, o los lineamientos con los parámetros definidos para reducir los precios de venta en esa situación; que la compañía no ha justificado o identificado, ni con el informe pericial ni a través de eventuales informes internos de las áreas pertinentes de la empresa, cuáles de las transacciones que fueron observadas por la Administración y que constan claramente detalladas en el Cuadro No. 36 del Acta de Determinación, fueron objeto de un precio de venta inferior a su costo en razón de las distintas calidades del producto; iii) Que sobre la otra situación que originaría ventas de productos a un precio inferior a su costo, tendencias de diseño y arquitectónicas, tampoco se

ha justificado en este proceso judicial a través de alguna política, informe, lineamiento o detalle, qué productos estuvieron dentro de estas circunstancias, con el fin de demostrar e identificar que efectivamente en base de todas esas políticas o lineamientos se vendió la mercadería (cuyas ventas fueron observadas por la Administración) a precios inferiores a su costo; iv) Que no se han adjuntado las políticas comerciales, lineamientos o informes que hubieran permitido sustentar sus afirmaciones; el perito de la parte actora tampoco ha adjuntado ese tipo de documentos en su informe y ni siquiera ha mencionado que los haya revisado o analizado, por lo que no se puede tener como justificada la glosa levantada por la administración por este concepto.

6.8.3 Partiendo de los hechos probados tenemos que en la especie la parte actora respecto a la diversa calidad de los productos que originan las ventas a precios inferiores al costo, no se ha demostrado la existencia de políticas de selección de productos, o los lineamientos con los parámetros definidos para reducir los precios de venta en esa situación; no se ha justificado o identificado, ni con el informe pericial ni a través de eventuales informes internos de las áreas pertinentes de la empresa, cuáles de las transacciones que fueron observadas por la Administración fueron objeto de un precio de venta inferior a su costo en razón de las distintas calidades del producto.

6.8.4 En lo referente a la otra situación que originaría ventas de productos a un precio inferior a su costo, tendencias de diseño y arquitectónicas, consta como hecho probado que tampoco se ha justificado a través de alguna política, informe, lineamiento o detalle, qué productos estuvieron dentro de estas circunstancias, con el fin de demostrar e identificar que efectivamente en base de todas esas políticas o lineamientos se vendió la mercadería a precios inferiores a su costo.

6.8.5 Consecuentemente esta Sala de casación, encuentra que la decisión a la que llegaron los jueces de instancia en esta glosa, obedece a la valoración de las pruebas practicadas en audiencia de juicio, concluyendo que no se llegó a demostrar, ni siquiera identificar, ni con el informe pericial ni a través de eventuales informes internos de las áreas pertinentes de la empresa, cuáles de las transacciones que fueron observadas por la Administración fueron

objeto de un precio de venta inferior a su costo en razón de las distintas calidades del producto y por tendencias de diseño y arquitectónicas; peor aún ha demostrado la existencia de políticas de selección de productos, o los lineamientos con los parámetros definidos para reducir los precios de venta en las situaciones mencionadas y por ende no se desvirtuó lo señalado por la Administración Tributaria en el acto impugnado.

6.8.6 Del análisis puntual contenido en el fallo recurrido, se puede constatar que no se encuentra en discusión el hecho económico o la naturaleza de las transacciones como para que se tengan que aplicar los arts. 4, 17 y 18 del Código Tributario; es decir, en el análisis de esta glosa, no existen hechos probados sobre los cuales proceda la aplicación de las normas reprochadas, por lo que se desecha el cargo.

6.9 Respecto al <sup>a</sup>Considerando 30, Cuadro No. 2 US\$ 8.400,00; US\$ 10.811,66; US\$ 6.485,17 y US\$ 3.896,38<sup>o</sup>; <sup>a</sup>Considerando 31, Cuadro No. 3 US\$ 8.562,22; US\$ 18.793,60; US\$ 19.116,40; US\$ 24.225,79 y US\$ 23.489,43; US\$ 5.365,00; <sup>a</sup>Considerando 32.3 Azuay Nuevo Milenio Anumil S.A US\$ 16.000,00<sup>o</sup>; <sup>a</sup>Considerando 32.5 Hidrosa S.A. US\$ 240.000,00<sup>o</sup>; <sup>a</sup>Considerando 33 diferencias Gordillo Ocampo Franklin Manuel, Calle Garcia Fredy Rigoberto, Transportes Pesados Limontrans, Guanuche Campoverde Nettlel Gi, Calderón Minga Silvio Gustavo<sup>o</sup> (acápite 7.13 de la sentencia)<sup>o</sup>; se argumenta que se incurre en el vicio de falta de aplicación de los art.17 del Código Tributario; y, 82 de la Constitución.

6.9.1 Al respecto el Tribunal de instancia en el considerando 7.13 en su parte pertinente (fojas 6590) señala lo siguiente:

<sup>a</sup> 7.13 (¼ ) Como consecuencia de todo lo ampliamente expuesto, la Sala da de baja las glosas que han sido objeto de análisis en este numeral del presente fallo; no obstante, se exceptúan de esta decisión de dar de baja las glosas, es decir, se confirman ciertos rubros concretos, debido a que en determinados casos, ciertas inconsistencias particulares observadas en su momento por la Administración Tributaria no han sido desvirtuadas en esta causa por la compañía accionante, lo cual se detalla y explica a continuación: i) Dentro del considerando 30 de la resolución impugnada, del Cuadro No. 2 (pág. 75, fs. 6117 y vta.), se confirman las

diferencias por los valores de USD 8.400,00; USD 10.811,66; USD 6.485,17 y USD 3.896,38; debido a que en algunos casos los documentos de soporte (guías de remisión) se encuentran ilegibles, y en otros, se trata de servicios prestados en el año 2014, es decir, diferente al ejercicio auditado. ii) Dentro del considerando 31 de la resolución impugnada, del Cuadro No. 3 (pág. 91 a 99, fs. 6125 a 6129), se confirman las diferencias por todos los registros que constan en las páginas 91 y 92, hasta el monto de USD 8.562,22 de la página 93; se confirman también los montos de USD 18.793,60; USD 19.116,40; USD 24.225,79 y USD 23.489,43 de la página 94; así como también se confirma el valor de USD 5.365,00 que consta en la página 97; debido a que en algunos casos los documentos de soporte (guías de remisión) se encuentran ilegibles, en otros, la información tienen inconsistencias en los valores, y otro caso tiene relación con el año 2014, diferente al ejercicio auditado. iii) Dentro del considerando 32.3 de la resolución impugnada, se confirma la diferencia levantada por las transacciones con la empresa Azuay Nuevo Milenio Anumil S.A., por cuanto no se han desvirtuado en este proceso judicial (con las pruebas producidas) las razones por las que se levantó la glosa; ya que por un lado en la demanda se alega que los valores glosados tenían que ver con una capacitación impartida en las instalaciones de Anumil, sin embargo, no se han desvirtuado las inconsistencias relacionadas con las fechas no coincidentes de los eventos descritos en las facturas vs., los documentos de respaldo de la capacitación; y por otro lado, la parte accionante no ha desvirtuado, en relación a la publicidad, las observaciones realizadas por la autoridad tributaria en el sentido de que el contrato de publicidad permitía no solamente a Graiman el uso de espacios publicitarios, de esta forma, en esta causa la actora no ha demostrado que los valores glosados tuvieron que ver con publicidad únicamente de Graiman. iv) Dentro del considerando 32.5 de la resolución impugnada, se confirma la diferencia levantada por las transacciones con la empresa Hidrosa S.A., por cuanto no se han desvirtuado en este proceso judicial (con las pruebas aportadas) las razones por las que se levantó la glosa; ya que por un lado en la demanda se alega que se trataría de servicios logísticos y de administración de bodegas, mientras que en el contrato celebrado entre la referida empresa y Graiman, no se establece nada sobre esos temas sino por el contrario las cláusulas se refieren a una consignación de mercadería, siendo Hidrosa quien solicitará y recibirá los productos en consignación de acuerdo a sus propias necesidades de mercado, para luego emitir las facturas por las ventas que realice a distribuidores o clientes directos. v) Dentro del considerando 33 de la resolución impugnada, se confirman las diferencias

levantadas relacionadas con los proveedores GORDILLO OCAMPO FRANKLIN MANUEL, CALLE GARCIA FREDY RIGOBERTO, TRANSPORTES PESADOS LIMONTRANS, GUANUCHE CAMPOVERDE NETLLER GI, CALDERON MINGA SILVIO GUSTAVO (detallados en la parte final de la página 430 del acta de determinación, fs. 6361 vta.) debido a que los documentos de soporte (guías de remisión) se encuentran ilegibles o los documentos tienen el nombre de un proveedor diferente al contribuyente fiscalizado. vi) Dentro del considerando 35 de la resolución impugnada, se deja constancia que se confirma la diferencia levantada por los servicios del proveedor JAYO FLORES JUAN CARLOS, debido a que en la demanda (fs. 6058) nada se ha dicho en relación a este concepto, y sobre todo porque según se desprende del Acta de determinación (fs. 6372 vta. y 6373) este monto fue aceptado por la compañía Graiman dentro de los reparos al acta borrador como parte de las glosas precisamente aceptadas de forma expresa°. (el subrayado es de esta Sala).

6.9.2 De lo expuesto se determina que la decisión que tomó el Tribunal de instancia, obedece a la valoración de las pruebas practicadas en audiencia de juicio, concluyendo que los documentos de soporte (guías de remisión) se encuentran ilegibles, y en otros, se trata de servicios prestados en el año 2014, es decir, diferente al ejercicio auditado, en otros casos la información tienen inconsistencias en los valores, y otro caso tiene relación con el año 2014, diferente al ejercicio auditado. Que en la demanda se alega que los valores glosados tenían que ver con una capacitación impartida en las instalaciones de Anumil, sin embargo, no se han desvirtuado las inconsistencias relacionadas con las fechas no coincidentes de los eventos descritos en las facturas versus los documentos de respaldo de la capacitación; y no ha desvirtuado, en relación a la publicidad, las observaciones realizadas por la autoridad tributaria en el sentido de que el contrato de publicidad permitía no solamente a Graiman el uso de espacios publicitarios. Sobre la diferencia levantada por las transacciones con la empresa Hidrosa S.A., que en la demanda se alega que se trataría de servicios logísticos y de administración de bodegas, mientras que en el contrato celebrado entre la referida empresa y Graiman, no se establece nada sobre esos temas sino por el contrario las cláusulas se refieren a una consignación de mercadería, siendo Hidrosa quien solicitará y recibirá los productos en consignación de acuerdo a sus propias necesidades de mercado, para luego emitir las facturas por las ventas que realice a distribuidores o clientes directos. Sobre las diferencias levantadas relacionadas con los proveedores GORDILLO OCAMPO FRANKLIN MANUEL, CALLE

GARCIA FREDY RIGOBERTO, TRANSPORTES PESADOS LIMONTRANS, GUANUCHE CAMPOVERDE NETLLER GI, CALDERON MINGA SILVIO GUSTAVO los documentos de soporte (guías de remisión) se encuentran ilegibles o los documentos tienen el nombre de un proveedor diferente al contribuyente fiscalizado. Sobre diferencia levantada por los servicios del proveedor JAYO FLORES JUAN CARLOS, debido a que en la demanda nada se ha dicho en relación a este concepto, y sobre todo porque según se desprende del Acta de determinación este monto fue aceptado por la compañía Graiman dentro de los reparos al acta borrador como parte de las glosas precisamente aceptadas de forma expresa.

6.9.3 Del análisis puntual contenido en el fallo recurrido, se puede constatar que no se encuentra en discusión el hecho económico o la naturaleza de las transacciones como para que se tengan que aplicar los arts. 17 del Código Tributario; y 82 de la Constitución; es decir, en el análisis de las diferencia señaladas, no existen hechos probados sobre los cuales proceda la aplicación de las normas reprochadas.

6.10 En lo referente a la Glosa sobre <sup>a</sup>Crédito Tributario de Años Anteriores (Numeral 3.17.3.2 del Acta de Determinación No. 01201924902755503. Considerando 36 de la Resolución No. 101012020RREC046378)<sup>o</sup>. (Acápite 7.14 de la sentencia)<sup>o</sup>, se argumenta errónea interpretación del art. 82 del Código Tributario.

6.10.1 En virtud de que el vicio denunciado es el de errónea interpretación del art. 82 del Código Tributario es pertinente detallar lo que señala el Tribunal al respecto:

<sup>a</sup>7.14 Crédito Tributario de Años Anteriores (Numeral 3.17.3.2 del Acta de Determinación No. 01201924902755503. Considerando 36 de la Resolución No. 101012020RREC046378).- (¼). El Tribunal realiza el siguiente análisis.- En el numeral 3.17.3.2 denominado <sup>a</sup>Crédito Tributario de Años Anteriores<sup>o</sup>, del Acta de Determinación No. 01201924902755503 (fs. 6397 y vta.) emitida por concepto de Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2015, se explica que el sujeto pasivo en su declaración sustitutiva de Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2014, registró un saldo a favor de USD 102.547,15, el cual posteriormente lo trasladó a la

casilla 861 <sup>a</sup>Crédito Tributario de Años Anteriores<sup>o</sup> de la declaración sustitutiva de Impuesto a la Renta del ejercicio 2015.- Se manifiesta que respecto al Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2014, la Administración ejerció su facultad determinadora, a través de la cual, luego de considerarse el saldo a favor del contribuyente, tanto de retenciones en la fuente como de impuesto a la salida de divisas, se estableció un Impuesto a Pagar de USD 154.824,59; y durante el reclamo administrativo contra esa Acta de Determinación, igualmente luego de tomarse en cuenta el saldo a favor del contribuyente, tanto de retenciones en la fuente como de ISD, se estableció un Impuesto a Pagar de USD 102.465,70; por lo que conforme el Art. 82 del Código Tributario, se consideró lo determinado por el sujeto activo en aquel proceso de determinación del 2014, y en consecuencia para el 2015 no existe crédito tributario de años anteriores.- Por su parte, en el numeral 36 de la resolución impugnada No. 101012020RREC046378, se expresa que la legitimidad del acto administrativo está condicionada a que se cumplan los requisitos dispuestos en el Art. 99 del Código Orgánico Administrativo, elementos que no fueron desatendidos durante el proceso y emisión del Acta de Determinación de Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2014, modificada mediante la resolución que atendió el reclamo administrativo; por lo que, en igual forma, se indica que al haberse determinado en el 2014 un Impuesto a pagar de USD 102.465,70, para el 2015 no existía crédito tributario de años anteriores; siendo válido que se haya considerado el acto de determinación del 2014, por estar dotado de la presunción de legitimidad.- Para resolver este punto de la controversia, el Tribunal considera: El inciso primero del Art. 82 del Código Tributario establece que <sup>a</sup>Presunción del acto administrativo.- Los actos administrativos tributarios gozarán de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad y están llamados a cumplirse; pero serán ejecutivos, desde que se encuentren firmes o se hallen ejecutoriados.<sup>o</sup>, lo que significa que nuestra legislación protege a los actos administrativos tributarios a través de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad, considerándolos como ejecutivos únicamente cuando se encuentren firmes o ejecutoriados.- De esto se infiere entonces que, según nuestra normativa, la presunción de legitimidad es una característica propia o inmanente de todo acto administrativo tributario, y consiste en la suposición de que el acto fue emitido conforme a derecho, es decir, ciñéndose estrictamente a lo que establecen las disposiciones legales aplicables al caso, o según las palabras del tratadista Roberto Dromi, la presunción de legitimidad <sup>a</sup>Es la suposición de que el acto administrativo fue emitido conforme a derecho dictado en armonía con el ordenamiento jurídico. Es una resultante de la

juridicidad con que se mueve la actividad estatal. La legalidad justifica y avala la validez de los actos administrativo: por eso crea la presunción de que son legales, se los presume válidos y que respetan las normas que regulan su producción.º [José Roberto Dromi, Derecho Administrativo, Buenos Aires, Editorial Ciudad Argentina, 4ª Ed, 1995, p. 225].- Sobre el tema en discusión, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, en el fallo emitido dentro del Recurso de Casación No. 17751-2016-0350, se ha pronunciado en el sentido que <sup>a</sup>¼ es claro que la presunción de ejecutoriedad del acto tributario permite a la administración tributaria hacer uso de su facultad recaudadora a través de los procedimientos de ejecución, mientras que la presunción de legitimidad de los actos administrativos tributarios otorga a ellos la característica de encontrarse conforme a los hechos y al Derecho¼ º.- Dentro de este contexto, es necesario tener en cuenta que aparte de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad, el propio inciso primero Art. 82 del Código Tributario, condiciona a que los actos administrativos sean considerados como ejecutivos, desde que se encuentren firmes o se hallen ejecutoriados, por tal razón es que la norma, luego de otorgar las referidas presunciones a los actos administrativos tributarios, utiliza la conjunción adversativa <sup>a</sup> peroº, lo que produce una contraposición con la proposición anterior, es decir, dichos actos gozan de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad, <sup>a</sup>¼ pero serán ejecutivos, desde que se encuentren firmes o se hallen ejecutoriados.º, lo que significa que aunque gocen de la presunción de legitimidad y ejecutoriedad, tales actos únicamente podrán ejecutarse cuando se encuentren firmes o ejecutoriados; en otras palabras, si los actos no son ejecutivos, no pueden servir de sustento legal para que la administración ejerza acciones de cobro, pero, al gozar de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad, sí están llamados a cumplirse.- En el caso que se analiza, la compañía accionante no ha anunciado ni actuado ninguna prueba con el fin de demostrar que la Administración Tributaria desconoció el crédito tributario de ejercicios económicos anteriores (registrado en la declaración del 2015), en base a actos administrativos cuya legitimidad se encontraba discutiendo en sede judicial; sin embargo, tal situación resulta no ser un hecho controvertido, debido a que tanto en el Acta de Determinación No. 01201924902755503 como en la Resolución impugnada No. 101012020RREC046378 que atendió el reclamo, en relación a la fiscalización del ejercicio fiscal 2014 que según el contribuyente todavía no tiene un pronunciamiento judicial en firme, se manifiesta que no existe norma expresa que disponga como efecto supletorio de la impugnación la suspensión de la facultad determinadora, y que lo pretendido por el sujeto

pasivo implicaría que tal facultad de la Administración quede suspendida hasta que exista un pronunciamiento vía judicial (fs. 6141 vta. y 6397 vta.); de lo que se desprende que el Acta de Determinación que constituye el antecedente del acto impugnado en este proceso judicial, efectivamente se basó en actos administrativos que se encontraban impugnados en sede judicial, los que si bien no son ejecutivos y por lo mismo no pueden servir para que la autoridad tributaria ejerza su acción de cobro; sin embargo, al gozar de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad, bien podían servir de base para la emisión del Acta de Determinación No. 01201924902755503, ya que, al tratarse de actos administrativos anteriores, en contra de los cuales no hay evidencia de que exista una sentencia definitiva que declare su nulidad o ilegalidad, están llamados a cumplirse por mandato legal; bien entendido que al tratarse de una presunción legal, admite prueba en contrario, correspondiendo al sujeto pasivo la carga de la prueba de la eventual ilegitimidad del acto.- De forma complementaria a lo analizado, vale resaltar que la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, en la sentencia del Recurso de Casación No. 394-2013, donde se analiza un caso similar, ha dejado sentado que <sup>a</sup>¼ De igual manera se aprecia, que a criterio de la Sala juzgadora se requiere que el acto administrativo se encuentre firme, ejecutoriado y ratificado en sentencia para que aquel pueda ser usado por la Administración Tributaria y así hacer efectiva la reconsideración de la base imponible de IVA año 2008, apreciación subjetiva que crea un universo jurídico diverso, en relación a la objetividad y estructura jurídica de la gestión tributaria como de las actuaciones propias y válidas del ente administrativo hasta que las mismas sean dadas de baja en sentencia. En torno a todo lo efectuado se ha constatado la falta de aplicación del juzgador de instancia al desconocer las presunciones de legitimidad del acta de determinación N° 0920110100289 y al establecer que dicho acto no podía incidir o servir como fundamento para la reconsideración de la base imponible de IVA del 2008, si su antecedente estaba impugnado judicialmente; afirmación que por sobre todas luces es injusta y carece de equidad al momento de declarar el derecho, el cual debe entre otras cosas aplicarse aunque la ley parezca severa<sup>1</sup>¼ °.- En virtud de este análisis, este Tribunal concluye que, partiendo de la presunción de legitimidad de los actos administrativos tributarios, es legal que la autoridad tributaria haya fundamentado su acto de determinación en otros actos administrativos aunque se encuentren impugnados en sede judicial; por lo tanto, se rechazan los argumentos de la parte accionante sobre este tema°. (el subrayado es de esta Sala de casación).

6.10.2 En virtud de lo expuesto consta como hecho no controvertido: i) Que el Acta de Determinación No. 01201924902755503 como en la Resolución impugnada No. 101012020RREC046378 que atendió el reclamo, en relación a la fiscalización del ejercicio fiscal 2014, fueron impugnados y todavía no tiene un pronunciamiento judicial en firme.

6.10.3 Es pertinente señalar que si bien los actos administrativos tributarios gozan de presunción de legalidad y ejecutoriedad conforme lo dispone el art. 82 del Código Tributario, dichos actos si admiten prueba en contrario; así también lo ha manifestado el doctor José Vicente Troya, al señalar lo siguiente: <sup>a</sup>Los actos administrativos tributarios gozan de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad. Ello significa que mientras no se demuestre lo contrario se los tiene por conformes con las normas y con los hechos con los que guardan relación. Estas presunciones pueden desvirtuarse en base a reclamaciones y recursos administrativos propuestos por los interesados, e inclusive mediante acciones de impugnación propuestas ante los jueces tributarios, o mediante recursos de casación y revisión incoados ante la Sala Especializada de la Corte Nacional de Justicia<sup>o</sup>. (José Vicente Troya Jaramillo; Manual de Derecho Tributario; Corporación de Estudios y Publicaciones; Quito 2014, página 222).

6.10.4 La Sala de instancia en la glosa en análisis determina que el: <sup>a</sup>Tribunal concluye que, partiendo de la presunción de legitimidad de los actos administrativos tributarios, es legal que la autoridad tributaria haya fundamentado su acto de determinación en otros actos administrativos aunque se encuentren impugnados en sede judicial<sup>o</sup>.

6.10.5 En la especie consta como hecho no controvertido que la propia Administración Tributaria ha aceptado que el Acta de Determinación No. 01201924902755503 como en la Resolución impugnada No. 101012020RREC046378 que atendió el reclamo, en relación a la fiscalización del ejercicio fiscal 2014, fueron impugnados y todavía no tiene un pronunciamiento judicial en firme; es decir se encuentran impugnados en sede judicial; por lo tanto no podían tomarse como ciertos y válidos los valores determinados en el ejercicio 2014 por encontrarse judicializados.

Si bien la Administración Tributaria y el Tribunal de instancia señalan que sí podía hacerlo por encontrarse los actos firmes y ejecutoriados, cabe advertir que la ejecutividad de un acto

se da cuando el acto está firme y ejecutoriado, bajo los términos del propio Código Tributario y, su validez, por otro lado, se encuentra en tela de duda cuando éste ha sido impugnado, en este caso, en vía judicial; sin embargo la impugnación como tal, no significa que el acto administrativo no se encuentre firme o ejecutoriado en los términos del Código Tributario, sino, que su validez se encuentra cuestionada, por lo que no pueden darse por ciertas las conclusiones contenidas en el acto impugnado (Acta de Determinación No. 01201924902755503 como en la Resolución impugnada No. 101012020RREC046378 que atendió el reclamo, en relación a la fiscalización del ejercicio fiscal 2014) hasta su resolución.

Nótese que el art. 82, del Código Tributario se refiere a la presunción de legitimidad y ejecutoriedad, que están llamados a cumplirse cuando adquieren firmeza y ejecutoriedad en los términos del Código Tributario, pero ello de ninguna manera significa que su contenido no pueda ser revisado en sede judicial como en este caso.

6.10.6 Por lo expuesto se determina que se configura la errónea interpretación del art. 82 del Código Tributario, ya que no podían tomarse como ciertos y válidos, los valores determinados en el ejercicio 2014 por encontrarse judicializados, para efectos exclusivos de la determinación de crédito tributario de años anteriores, ya que lo contrario no sólo evidencia vulneración a la seguridad jurídica, sino que ha generado indefensión.

6.10.7 En virtud de lo expuesto por configurarse la errónea interpretación del art. 82 del Código Tributario, por parte del Tribunal de instancia que concluye que, partiendo de la presunción de legitimidad de los actos administrativos tributarios, es legal que la autoridad tributaria haya fundamentado su acto de determinación en otros actos administrativos aunque se encuentren impugnados en sede judicial; se dispone la baja de la glosa <sup>a</sup> Crédito Tributario de Años Anteriores (Numeral 3.17.3.2 del Acta de Determinación No. 01201924902755503. Considerando 36 de la Resolución No. 101012020RREC046378)<sup>o</sup>; en virtud de que la Autoridad Tributaria fundamentó su acto de determinación en otros actos administrativos que se encuentren impugnados en sede judicial.

## 7. Decisión

7.1. Este Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional

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

7.2. Casar parcialmente la sentencia de 15 de junio del 2022 a las 16h39, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Cuenca, provincia del Azuay, dentro del juicio No. 01501-2021-00001, y se dispone la baja de la glosa <sup>a</sup>Crédito Tributario de Años Anteriores (Numeral 3.17.3.2 del Acta de Determinación No. 01201924902755503. Considerando 36 de la Resolución No. 101012020RREC046378)°.

7.3. En virtud de que las partes recurrentes no han rendido la caución dispuesta en el art. 271 del COGEP; no existe caución sobre la que debamos pronunciarnos.

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

7.5. Sin costas.

7.6 Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen

#### Resolución de fácil comprensión

Se casa parcialmente la sentencia al configurarse la errónea interpretación del art.82 del Código Tributario al amparo del caso 5 del art. 268 del COGEP, en virtud de lo cual se dispone la baja de la glosa <sup>a</sup>Crédito Tributario de Años Anteriores (Numeral 3.17.3.2 del Acta de Determinación No. 01201924902755503. Considerando 36 de la Resolución No. 101012020RREC046378)°.

**JARAMILLO LUZURIAGA TANIA CATALINA  
CONJUEZA NACIONAL (PONENTE)**

**GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA**  
**JUEZ NACIONAL**

**JOSE DIONICIO SUING NAGUA**  
**JUEZ NACIONAL**