

## RECURSO DE CASACIÓN

Nº 567-2011

### CORTE NACIONAL DE JUSTICIA DEL ECUADOR SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO JUEZA PONENTE: DRA MARITZA TATIANA PÉREZ VALENCIA

**ACTOR:** SR. JOSÉ RAFAEL BUSTAMANTE, REPRESENTANTE LEGAL DE BBR, REPRESENTACIONES CÍA. LTDA. APODERADO GENERAL DE OCCIDENTAL EXPLORATION AND PRODUCTION COMPANY OEPC

**(RECORRENTE)**

**DEMANDADO:** DIRECTOR GENERAL Y DIRECTOR REGIONAL NORTE DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS

Quito, a 01 de abril de 2014. Las 09h10.-----

**VISTOS:** La jueza abajo firmante conoce del presente juicio, conforme la Resolución N° 004-2012 de 25 de enero de 2012, emitida por el Consejo de la Judicatura y por la Resolución de Conformación de Salas N° 3-2013 de 22 de julio de 2013, dictada por el Pleno de la Corte Nacional de Justicia así como del sorteo que consta en el proceso. Actúa en la presente causa el Doctor Juan Montero Chávez de conformidad con los oficios N°s 1887-SG-CNJ-IJ y 1888-SG-CNJ-IJ de 25 septiembre de 2013, y 2398-SG-CNJ-IJ y 2399-SG-CNJ-IJ de 23 de diciembre de 2013, respectivamente; y, de conformidad con el artículo 2 literal c) de la Resolución N° 7-2012 de 27 de junio de 2012. Interviene también en la presente causa la Dra. Magaly Soledispa Toro en virtud del acta de sorteo del 31 de octubre del 2013, por la excusa presentada por el Dr. José Luis Terán. Esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario es competente para conocer y pronunciarse sobre el recurso de casación, en virtud de lo establecido en los Arts. 184, numeral 1 de la Constitución de la República, 185, segundo inciso, numeral 1 del Código Orgánico de la Función Judicial, y 1 de la Ley de Casación. Previo a resolver, agréguese el escrito presentado por el Dr. Misael Ruiz Fierro, respecto a la solicitud de audiencia privada, en razón del estado del proceso al haberse dictado "autos para resolver" el 25 de febrero del 2014, de conformidad de lo previsto en los artículos 20 y 103 numeral 14 del Código Orgánico de la Función Judicial y del artículo 15 de la Ley de Casación, se niega lo solicitado.-----

#### I. ANTECEDENTES

**1.1.-** BBR Representaciones Cía. Ltda. representada por el señor José Rafael Bustamante Crespo en su calidad de Gerente General y empresa apoderada de la sucursal en el

Ecuador de OCCIDENTAL EXPLORATION AND PRODUCTION COMPANY, interpone recurso de casación en contra de la sentencia de 14 de octubre de 2011, expedida por la Quinta Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal N° 1, dentro del juicio de Impugnación N° 17505-26-2009 propuesto en contra del Director General y Director Regional Norte del Servicio de Rentas Internas. -----

**1.2.-** El recurrente fundamenta su recurso en las causales primera y tercera del artículo 3 de la Ley de Casación. Considera que en la sentencia en el caso de: **A) la nulidad del proceso de determinación** ha existido falta de aplicación de los Arts. 76, numeral 7, literales a), h) y l de la Constitución de la República del Ecuador, Arts. 87, 90, 91, 139 numeral 2 y 259 segundo inciso del Código Tributario y Art. 3 de la Ley de Régimen Tributario Interno. Indica que el Servicio de Rentas Internas levanta una glosa fundamentado en un informe final de auditoría que no tiene naturaleza tributaria y que se encuentra impugnado ante el Tribunal Contencioso Administrativo, y que la sentencia del Tribunal A quo considera que la auditoría no tributaria de la Dirección Nacional de Hidrocarburos es sustento suficiente para la glosa tributaria y que si se hubiera aplicado los Arts. 87, 90 y 91 del Código Tributario sobre la competencia, se habría concluido que la auditoría no puede servir de base para realizar una determinación de carácter tributario. Manifiesta que ni la Quinta Sala, ni el Servicio de Rentas Internas tuvieron acceso a la documentación de OEPC en poder de Petroamazonas y que sin embargo de esto se levantó un acta de determinación y que se ha trasladado la carga de la prueba a la compañía actora en franca violación del Art. 259 inciso segundo del Código Tributario. Considera también que no existe una motivación adecuada respecto a la justificación empleada por la Sala para decretar la validez del proceso determinativo. **B) En cuanto a la glosa de ingresos** señala que existe errónea interpretación del Art. innumerado a continuación del Art. 12 de la Ley de Hidrocarburos y del Art. 71 de la misma Ley, falta de aplicación del Art. 1 del Reglamento para la determinación del precio de referencia de los crudos Oriente y Napo y del Art. 19 del Código Tributario. Manifiesta que el asunto sobre el cual se trabó la litis es la forma en la cual debe determinarse la participación de la compañía y por ende su ingreso; para establecer esta participación, debe compararse el precio de venta con el precio de referencia y tomar el mayor valor; sostiene que el Servicio de Rentas Internas fundamenta su glosa en la afirmación de que el precio de referencia corresponde al "precio del mes anterior", al de realización de la venta, mientras que OEPC considera que el precio

de referencia debe considerarse es el "precio del mes corriente". Que la Sala en su fallo considera que la posición del Servicio de Rentas Internas es la correcta puesto que ha tomado el precio de referencia del mes anterior, para realizar esa afirmación analiza el artículo innumerado agregado a continuación del Art. 12 de la Ley de Hidrocarburos y Art. 71 de la misma Ley y la cláusula 3.3.37 del contrato celebrado con el Estado Ecuatoriano para la elaboración y explotación del petróleo crudo. Resalta que la participación es un derecho de la contratista que deberá ser valorada de la comparación entre el precio de venta y el precio de referencia, que esa valoración constituirá el ingreso bruto de la contratista y que pagará el impuesto según las disposiciones de la Ley de Régimen Tributario Interno. Manifiesta que no existe referencia en la ley o el reglamento que tenga relación con el "mes anterior" pues de lo que se habla es del "último mes de ventas" sin embargo, la Sala interpreta el Art. 71 ratificando el proceder de la Administración Tributaria esto es, considerando que el "último mes de ventas" es igual al "mes anterior". Alega que la Sala interpreta el contrato celebrado con el Estado Ecuatoriano, según el cual el precio de referencia es el precio promedio ponderado por volumen del mes inmediato anterior de ventas externas realizadas por Petroecuador en relación con el Art. 71 de la Ley de Hidrocarburos. Ratifica que la posición de Occidental Exploration and Production Company es lógica ya que el precio del petróleo fluctúa mes a mes, lo cual hace no sólo absurda la posición del SRI sino que injusta y antijurídica. Que la Sala no ha realizado el análisis con respecto al hecho de que el propio Art. 71 de la Ley de Hidrocarburos establece que el precio de referencia será el precio promedio ponderado del último mes de ventas externas de hidrocarburos realizadas por Petroecuador de calidad equivalente, ya que el crudo de un mes a otro no es necesariamente de calidad equivalente, argumento que considera para sostener que el Art. 71 no ha sido interpretado debidamente. Señala que en el Registro Oficial N° 158 de 29 de agosto de 2003 se publicó el Decreto Ejecutivo N° 781 que contiene el Reglamento para la Determinación del Precio de Referencia de los Crudos Oriente y Napo y que el mismo Estado Ecuatoriano reconoce en este Reglamento que el último mes de ventas externas es aquel en que se realizaron dichas ventas y hace notar que no se refiere al mes anterior, al mes pasado o al mes en curso sino al mes en que se realizaron las ventas. Indica el recurrente que la compañía Occidental Exploration and Production Company encuentra que, ha dejado de aplicarse el Art. 19 del Código Tributario pues las estipulaciones contractuales de terceros no pueden modificar bajo ningún

concepto la obligación tributaria; en el supuesto no consentido de que las partes contractualmente hayan querido que el sistema comparativo de fijación de precios sea ilógico y antijurídico, este acuerdo no puede ni debe enervar la obligación tributaria, pues se crearía un precedente jurídico nefasto en la aplicación de la Ley fiscal. **C)** Respecto a la glosa de **Beneficios sociales e indemnizaciones** considera que existió: errónea interpretación del Art. 4 del Código Tributario, falta de aplicación del Art. 257 de la Constitución Política del Ecuador de 1998, de los Arts. 425 y 76, numeral 6 de la Constitución de la República del Ecuador, del segundo inciso del Art. 19 de la Ley de Casación y del Art. 4 de la Resolución emitida por la Corte Nacional de Justicia y publicada en el Registro Oficial 572 de 17 de abril de 2009, del Art. 43 de la Ley de Régimen Tributario Interno, del primer inciso del Art. 10 y del Art. 45 de la Ley de Régimen Tributario Interno y errónea interpretación del numeral 9 del Art. 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno. Manifiesta que el Art. 4 del Código Tributario establece que solamente mediante ley se pueden establecer, modificar o extinguir tributos. Así mismo la composición del impuesto, debe estar determinada en la ley, no en los reglamentos que solamente deben servir para aplicar la ley, por lo cual considerar como no deducible un gasto por disposición reglamentaria, no solamente que no es posible desde el punto de vista jurídico, sino que además es violatorio de otra disposición de superior jerarquía, como es el caso del Art. 257 de la Constitución de la República del Ecuador vigente en el ejercicio 2004, que manifiesta que solo por acto legislativo de órgano competente se podrán establecer, modificar o extinguir tributos. En relación a la Ley de Casación y Resolución de la Corte Nacional de Justicia, repite los fundamentos expuestos en líneas anteriores, señalando además que la Administración Tributaria considera que la disposición reglamentaria que establece que los pagos por los cuales no se ha realizado la retención no son deducibles, no es sustento legal suficiente para levantar la glosa; sin embargo la Ley de Régimen Tributario no establecía para el ejercicio en cuestión una consideración de este tipo y por esta razón el Servicio de Rentas Internas debió aplicar la norma jerárquicamente superior al tenor del Art. 425 de la Constitución de la República del Ecuador. Indica que con esta actuación la Administración Tributaria, castiga a OEPC de una forma desproporcionada ya que por no haber efectuado una retención que no le correspondía hacerlo, equivalente a un porcentaje mínimo, se pretende desconocer el gasto por el valor equivalente al 100% del gasto. Sostiene también que los aportes al

fondo no constituyeron ingresos percibidos por parte de los empleados de OEPC, sino que fueron pagados al fideicomiso, por lo que es evidente la falta de aplicación del artículo 43 de la Ley de Régimen Tributario Interno. Recalca que todos aquellos gastos que se efectúen para obtener, mantener y mejorar los ingresos gravados, son considerados como deducibles, excepto aquellos en los cuales el legislador ha decidido incluir una limitación o exclusión, la cual consta en el Art. 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno, es decir que el listado que consta en este artículo no es taxativo y en consecuencia el Juez A quo, ha hecho mal en aplicar el numeral 9 de dicha norma pues considera que si no está escrito en dicho numeral no es gasto deducible. Alega que el numeral 9 del Art. 10 sí menciona como deducibles a los beneficios sociales y que es indudable que los valores acreditados al fideicomiso son un beneficio social. Que el fallo menciona el principio de reserva legal del Art. 4 del Código Tributario, por lo tanto su representada no comprende porque no se reconoce ese gasto. Finalmente el recurrente alega que por este artículo se establece la obligación del fideicomiso de realizar las retenciones en la fuente a los trabajadores a medida que se vayan cumpliendo las condiciones establecidas en el contrato de fideicomiso por lo que, una vez que la prestación social fue cumplida por Occidental Exploration and Production Company a favor de todos los trabajadores, era obligación del fideicomiso realizar las retenciones que correspondan. **D) Sobre la glosa de Suministros y Materiales, Agua, Energía, Luz y Telecomunicaciones, Depreciación de Activos Fijos, Amortización de Inversiones de Producción, Glosa de Relocation y Legal and Professional Fees y Miscellaneous Services General** indica el casacionista que existe falta de aplicación de los Arts. 68, 139, numeral 2, 259 inciso segundo del Código Tributario y del Art. 76, numeral 7, literal a) de la Constitución de la República del Ecuador y manifiesta que no es obligación de OEPC probar las glosas sino del Servicio de Rentas Internas, ya que la obligación es definitiva y vinculante y que en el supuesto no consentido que su representada tuviera la obligación de probar las glosas, no tuvo acceso a la información existente. Que la violación de las normas de procedimiento con respecto a la prueba y las formalidades para la emisión de los actos administrativos obstaron el derecho a la defensa del recurrente. **E)** En cuanto a la glosa de **Intereses y Comisiones al exterior** respecto a la causal primera indica que existe: Falta de aplicación de los Arts. 300 y 301 de la Constitución del Ecuador (anteriores Arts. 256 y 257), Art. 82 de la Constitución del Ecuador (anterior Art. 23 numeral 26), Arts. 4 y 5 del Código Tributario,

Art. 13 numeral 3 de la Ley de Régimen Tributario Interno, Art. 23 numeral 2do del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno y aplicación indebida del Art. 17 del Código Tributario. En relación a la causal tercera señala que existe aplicación indebida de los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba constantes en los Arts. 115 del Código de Procedimiento Civil y 259 del Código Tributario que llevaron a la equivocada aplicación del Art. 17 del Código Tributario y a la no aplicación al caso de OEPC del Art. 13, numeral 3 de la Ley de Régimen Tributario Interno. Manifiesta el recurrente que en materia tributaria, rige a plenitud el principio de legalidad y de reserva de ley, los cuales se encuentran elevados a rango constitucional, a través de lo dispuesto en los Arts. 256 y 257 de la Constitución anterior y recogidos en los Arts. 300 y 301 de la Constitución de la República del Ecuador; estos principios son concordantes con los principios tributarios establecidos en los Arts. 4 y 5 del Código Tributario, que han ocasionado una aplicación indebida del Art. 17 de mismo Código, ya que la potestad de la Administración Tributaria no puede rebasar los límites de la razonabilidad, ni alterar como se pretende los requisitos legales claramente definidos en materia de deducción de impuestos y más concretamente de la deducibilidad de los intereses pagados por créditos externos contratados para obtener, mantener y mejorar la renta gravada. Alega que, en la sentencia recurrida existe una falta de aplicación de los principios claramente incorporados en normas constitucionales y legales que impiden que la calificación del hecho generador dispuesto por el Art. 17 del Código Tributario, pueda sobrepasar los límites de la legalidad y la razonabilidad de las transacciones sujetas a esa calificación de tal forma que esta atribución no encuentre abusos en su aplicación, creando nuevos supuestos normativos con fines recaudatorios. Que el derecho a la deducción es una máxima de todo sistema tributario que encuentra asidero en lo dispuesto en el Art. 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno y que guarda relación con lo señalado en el Art. 23 numeral 2 del Reglamento de aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno vigente para el ejercicio económico 2004. En cuanto a la causal tercera, indica que en la sentencia recurrida se viola el precepto de que la prueba deberá ser apreciada en su conjunto, pues se toman apenas mínimas partes de los informes periciales. Señala que la relación existente entre OEPC Y OSAF nunca ha sido negada por la compañía, lo que se cuestiona es que por el sólo hecho de que se trate de compañías relacionadas, se considere que no pueden existir préstamos entre estas empresas, desconociendo que el dinero siempre tiene un valor en el

tiempo y que la Sala menciona este hecho sin fundamentarse en ninguna norma legal y sin considerar que recién a partir de la expedición de la Ley para la Equidad, se estableció un límite para los préstamos entre partes relacionadas. Menciona que los índices financieros no son prueba suficiente de una supuesta simulación y que para su representada es un vicio grave que no exista un análisis global de la prueba referido a los índices financieros como aconseja la técnica, análisis que no existe ni el acta de determinación ni en el fallo del Juez A quo. Alega que no existió sana crítica pues es obligación de los señores Jueces, tomar en cuenta además que las opiniones de los peritos por ser insinuados por las partes podrían contener criterios parcializados. Señala que la falta de valoración de todas las pruebas, así como la violación a las normas de la sana crítica, condujeron a la no aplicación del Art. 13, numeral 3 de la Ley de Régimen Tributario Interno que establecía para el año 2004, que los intereses de créditos externos sí son deducibles, siempre que estén registrados en el Banco Central del Ecuador y que no excedan de las tasas de interés máximas referenciales fijadas por el Directorio del Banco Central del Ecuador, hechos que sí han sido cumplidos por su representada. Manifiesta también que en la sentencia no se ha expresado la valoración de todas las pruebas en lo relacionado con el oficio N° 00045 del 18 de abril del 2000, a través del cual se absolvió una consulta tributaria formulada por el Gerente del Banco Central del Ecuador respecto a la deducibilidad de los intereses de préstamos extranjeros. **F)** En relación a la **Glosa de Overhead** manifiesta que existe: falta de aplicación de los Arts. 68, 139, numeral 2 y 259 inciso segundo del Código Tributario y del Art. 76, numeral 7, literal a) de la Constitución de la República del Ecuador, del Art. 23 del Reglamento de aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno y del Art. 22 penúltimo inciso del Reglamento de Contabilidad de Costos, aplicable a los contratos de Participación para la Exploración y Explotación de Hidrocarburos. Manifiesta que Petroecuador tomó posesión de bienes y libros de OEPC y por tanto la empresa no tenía acceso a la información con la cual podría probar el gasto, siendo obligación del SRI probarlo. Indica que el certificado de auditores independientes emitido por la empresa auditora KPMG, debidamente autenticado, que contiene la referencia correspondiente a la pertinencia del gasto por overhead necesario para el desarrollo de la actividad económica de OEPC con la indicación del monto respectivo es prueba suficiente del gasto. Hace referencia a que el Servicio de Rentas Internas justifica varias acciones sobre la base del Reglamento de Contabilidad de Costos aplicable a los Contratos de Participación para la

Exploración y Explotación de Hidrocarburos, pero en otros casos como el suyo hace caso omiso a lo dispuesto en el mismo. Indica que no solamente la desestimación del gasto por overhead no tiene fundamento legal, sino que el Servicio de Rentas Internas hubiera aplicado el RCC al igual que lo hizo en la argumentación sobre intereses pagados por créditos externos, al menos habría declarado como deducible el 5% de los pagos realizados por este concepto según el Art. 22 penúltimo inciso de dicho cuerpo legal. **G)** En cuanto a la glosa **Ajustes de la DNH reconocidos por el SRI**, indica que existe falta de aplicación del Art. 11 de la Ley de Hidrocarburos, de los Arts. 87, 90, 91, 68, 139 numeral 2 y 259, inciso segundo del Código Tributario y Art 76, numeral 7, literal a) de la Constitución de la República del Ecuador. Respecto a la fundamentación, la efectúa igual a la que realizó en la parte atinente a la nulidad del proceso de determinación respecto a la Ley de Hidrocarburos y Código Tributario y sobre la glosa de Suministros y Materiales, Agua, Energía, Luz y Telecomunicaciones, Depreciación de Activos Fijos, Amortización de Inversiones de Producción, Glosa de Relocation y Legal and Profesional Fees y Miscellaneous Services General en relación a la Constitución de la República. Solicita se case la sentencia.-----

**1.3.-** Admitido el recurso de casación, la Administración Tributaria emite su contestación indicando que: A) **Respecto a que la Auditoría de la DNH no tiene carácter tributario y por tanto no puede servir de base para la fiscalización** manifiesta que las argumentaciones del recurrente debieron dirigirse a la motivación de la Sala para emitir la sentencia, más no a los documentos analizados por la Administración Tributaria en su proceso de determinación. Señala que pretender que la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario se pronuncie sobre el informe de la Dirección Nacional de Hidrocarburos, sería tratar de transformar un recurso extraordinario como es el de casación en una instancia de apelación. B) **En cuanto a que ni la Quinta Sala, ni el Servicio de Rentas Internas ni el OECP tuvieron acceso a la documentación de Petroamazonas y la falta de motivación**, indica que la Administración de ninguna forma impidió el ejercicio del derecho a la defensa del Contribuyente, que estaba al tanto del mismo, fue notificado de los actos procesales que la norma disponía y por consiguiente estaba en la posibilidad de desvirtuar las conclusiones a las que dentro del procedimiento había llegado la Administración Tributaria. Que el contribuyente pudo solicitar a la Sala un tiempo prudencial para revisar los documentos que Petroamazonas puso a disposición pero

que si la decisión del contribuyente fue tomar una actitud pasiva no puede hoy alegar indefensión y pretender que el acto se declare nulo. Indica que la sentencia se encuentra debidamente motivada y expresa con claridad los fundamentos que le llevaron a la Sala a resolver de la forma en que lo hizo. **C) Sobre la glosa de ingresos** señala que la Quinta Sala ha referido a la definición que las partes han acordado darle al término "Precio de referencia de petróleo crudo", en consecuencia mal puede el recurrente demandar del órgano jurisdiccional una interpretación distinta cuando ésta no deviene del juez sino de las propias partes. Que el Reglamento para la determinación del precio de referencia de los crudos de Oriente y Napo no es aplicable al presente caso y que la interpretación que realiza el recurrente no corresponde al sentido de la norma ni tampoco esta norma cambia o influye en lo previsto por la cláusula 3.3.37 del contrato modificadorio de prestación de servicios para la exploración y explotación de hidrocarburos en el Bloque 15 de la Región Amazónica ecuatoriana. **D) Respecto a la glosa de Beneficios Sociales e Indemnizaciones** alega que la Quinta Sala no fundamenta su argumentación en la falta de retención sino en el hecho de que el actor no podía encasillar dichas aportaciones dentro del numeral 9 del artículo 10 debido a que dichas aportaciones constituían una mera expectativa. Indica que el actor no demostró ante la Sala que la provisión de fondos o aportaciones a un fideicomiso constituían un gasto necesario para generar o mejorar sus ingresos. **E) Sobre la glosa de Suministros y Materiales, Agua, Energía, Luz y Telecomunicaciones, Depreciación de Activos Fijos, Amortización de Inversiones de Producción, Glosa de Relocation y Legal and Profesional Fees y Miscellaneous Servicios General** manifiesta que el recurrente insiste en su pretensión de que su derecho a la defensa ha sido vulnerado, alegación sin mérito ya que la Administración Tributaria ni el órgano jurisdiccional le han impedido ejercerlo, más bien le han conminado a que pruebe sus alegaciones. **F) Respecto a la glosa por Intereses y Comisiones al Exterior** indica que la Sala se basa en el mérito de lo actuado dentro del proceso y encuentra asidero normativo en el artículo 17 del Código Tributario. Que respecto a la consulta tributaria efectuada ésta puede tener carácter vinculante pero únicamente con respecto al consultante y no puede un tercero alegar como prueba en su caso dicha consulta porque entre los requisitos que exige la norma para la presentación de la misma es la de la redacción clara y completa de los antecedentes y circunstancias que permitan a la administración formarse juicio exacto del caso consultado, ya que no todos los casos son

iguales ni les rodean las mismas circunstancias. **G) Finalmente con relación a las glosas de Overhead y Ajustes de la DNH reconocidos por el SRI** señala que el recurrente interpone sus alegaciones únicamente con respecto al proceder de la Administración Tributaria y que debió hacerlo con respecto al fallo de la Sala. Solicita se rechace el recurso de casación interpuesto. Pedidos los autos para resolver, se considera:--

**II.- ARGUMENTOS QUE CONSIDERA LA SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA**

**2.1.- Validez:** En la tramitación de este recurso extraordinario de casación, se han observado las solemnidades inherentes a esta clase de impugnaciones, y no existe nulidad alguna que declarar. -----

**2.2.- Determinación de los problemas jurídicos a resolver:** La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia examinará si la sentencia impugnada por el recurrente tiene sustento legal y para ello es necesario determinar lo siguiente:-----

**A)** ¿La sentencia del Tribunal a quo, incurre en la causal primera del artículo 3 de la Ley de Casación, al supuestamente existir falta de aplicación de los Arts. 76, numeral 7, literales a), h) y l de la Constitución de la República del Ecuador, Arts. 87, 90, 91, 139 numeral 2 y 259 segundo inciso del Código Tributario y Art. 3 de la Ley de Régimen Tributario Interno en relación a la nulidad del proceso de determinación?-----

**B)** ¿La sentencia del Tribunal a quo, incurre en la causal primera del artículo 3 de la Ley de Casación, al supuestamente haber errónea interpretación del Art. innumerado agregado a continuación del Art. 12 de la Ley de Hidrocarburos y del Art. 71 de la misma ley, falta de aplicación del Art. 1 del Reglamento para la determinación del precio de referencia de los crudos Oriente y Napo y del Art. 19 del Código Tributario al decidir en el fallo que en el caso de la glosa de ingresos, el valor del barril de petróleo debía calcularse al valor del mes anterior y no del mes corriente?-----

**C)** ¿La decisión del Tribunal a quo incurre en la causal primera del artículo 3 de la Ley de Casación, al supuestamente configurarse la errónea interpretación del Art. 4 del Código Tributario, falta de aplicación del Art. 257 de la Constitución Política del Ecuador de 1998, de los Arts. 425 y 76, numeral 6 de la Constitución de la República del Ecuador, del

segundo inciso del Art. 19 de la Ley de Casación y del Art. 4 de la Resolución emitida por la Corte Nacional de Justicia y publicada en el Registro Oficial 572 de 17 de abril de 2009, del Art. 43 de la Ley de Régimen Tributario Interno, del primer inciso del Art. 10 y del Art. 45 de la Ley de Régimen Tributario Interno y errónea interpretación del numeral 9 del Art. 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno al haberse resuelto en el fallo que respecto a los beneficios sociales e indemnizaciones el contribuyente debió cumplir con lo previsto en la ley?-----

**D)** ¿La sentencia incurre en la causal primera del Art. 3 de la Ley de Casación, al supuestamente haber falta de aplicación de los Arts. 68, 139, numeral 2, 259 inciso segundo del Código Tributario y del Art. 76, numeral 7, literal a) de la Constitución de la República del Ecuador sobre las glosas de Suministros y Materiales, Agua, Energía, Luz y Telecomunicaciones, Depreciación de Activos Fijos, Amortización de Inversiones de Producción, Glosa de Relocation y Legal and Professional Fees y Miscellaneous Services General, al haber violado las normas de procedimiento con respecto a la prueba y las formalidades para la emisión de los actos administrativos?-----

**E)** ¿La sentencia del Tribunal a quo, incurre en la causal primera del artículo 3 de la Ley de Casación, al supuestamente existir falta de aplicación de los Arts. 300 y 301 de la Constitución del Ecuador (anteriores Arts. 256 y 257), Art. 82 de la Constitución del Ecuador (anterior Art. 23 numeral 26), Arts. 4 y 5 del Código Tributario, Art. 13 numeral 3 de la Ley de Régimen Tributario Interno, Art. 23 numeral 2do del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno y aplicación indebida del Art. 17 del Código Tributario al haberse decidido en el fallo que sobre la glosa Intereses y Comisiones al exterior se trataba de empresas vinculadas?-----

**F)** ¿El fallo del Tribunal A quo, incurre en la causal tercera del artículo 3 de la Ley de Casación al supuestamente existir aplicación indebida de los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba constantes en los Arts. 115 del Código de Procedimiento Civil y 259 del Código Tributario que llevaron a la equivocada aplicación del Art. 17 del Código Tributario y a la no aplicación del Art. 13, numeral 3 de la Ley de Régimen Tributario Interno respecto a la glosa Intereses y Comisiones al exterior?-----

**G)** ¿El fallo de Instancia, incurre en la causal primera del artículo 3 de la Ley de Casación al supuestamente existir falta de aplicación de los Arts. 68, 139, numeral 2 y 259 inciso segundo del Código Tributario y del Art. 76, numeral 7, literal a) de la Constitución de la

República del Ecuador, del Art. 23 del Reglamento de aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno y del Art. 22 penúltimo inciso del Reglamento de Contabilidad de Costos aplicable a los contratos de Participación para la Exploración y Explotación de Hidrocarburos en relación a la Glosa de Overhead?-----

**H)** ¿La sentencia del Tribunal A quo, incurre en la causal primera del artículo 3 de la Ley de Casación al supuestamente existir falta de aplicación del Art. 11 de la Ley de Hidrocarburos, de los Arts. 87, 90, 91, 68, 139 numeral 2 y 259, inciso segundo del Código Tributario y Art 76, numeral 7, literal a) de la Constitución de la República del Ecuador. Respecto de la glosa Ajustes de la DNH reconocidos por el SRI?-----

### III.- MOTIVACIÓN y RESOLUCIÓN DE LOS PROBLEMAS JURÍDICOS

**3.1.-** En primer lugar, hay que señalar que la casación es un recurso extraordinario que tiene como objetivo la correcta aplicación e interpretación de las normas de derecho sustanciales como procesales dentro de la sentencia o auto del inferior. Sobre el tema, Calamandrei pregonaba la naturaleza del medio extraordinario de impugnación y de estar encerrado en las cuestiones y revisión del derecho, cuando comentaba del recurso de casación (Ver. Citado por A. MORELLO, en La Casación, Un modelo Intermedio Eficiente, Segunda edición, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2000. p. 71)-----

**3.2.-** Esta Sala Especializada formula las siguientes consideraciones: **A)** Respecto a la causal primera, manifestamos que el Art. 3 de la Ley de Casación dispone: "*Aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, en la sentencia o auto, que hayan sido determinantes de su parte dispositiva.*". Según el autor Tolosa Villabona Luis Armando, (Teoría y Técnica de Casación, Ed Doctrina y Ley, Bogotá Colombia, páginas 257 y 359) la aplicación indebida de una norma: "*Es un error de selección de una norma jurídica. El juez aplica una norma que no es llamada a regular, gobernar u operar en el caso debatido.*". En cuanto a la falta de aplicación de la ley sustancial señala que: "*Ocurre la falta de aplicación cuando se deja de aplicar un precepto legal, y ello constituye la infracción directa típica, por haberlo ignorado el sentenciador o por haberle restado validez, sea por desconocimiento del fallador o por abierta rebeldía contra el precepto.* Finalmente sobre la interpretación errónea de una norma, *manifiesta que 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. El sentenciador acierta en la norma pero falla en su verdadero significado alejándose de su espíritu y finalidad. No puede entonces, presentarse falta de aplicación de un precepto mal interpretado.”* . Esta Sala Especializada considera que la causal primera tiene relación con lo que se denomina vicios “in iudicando” ya sea por aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de las normas de derecho o precedentes jurisprudenciales. Se deja expresamente señalado que en la causal primera se parte de hechos probados, es decir que no cabe una nueva consideración de los mismos, ya que los medios de prueba fueron analizados y apreciados por el Tribunal A quo. Ahora bien, el vicio de juzgamiento dentro de esta causal se presenta en tres casos: 1) Aplicación indebida que constituye un error por parte del Juez al seleccionar una norma jurídica y aplicarla a un caso específico, cuyo fondo no se regula por dicha norma lo que trae como consecuencia efectos diferentes a los esperados en función de su correcta aplicación convirtiendo de esta manera al fallo en injusto; en otras palabras, el Juez entiende rectamente la disposición pero la aplica a un supuesto fáctico diferente del contemplado en ella, incurriendo de esta manera en un error en la relación de la norma con el caso controvertido. 2) La falta de aplicación es considerada como el desconocimiento del juez de la norma que debe aplicarse a un caso particular o como la posición en contra de la norma que la aplica en su actuación y por su voluntad, es decir el juzgador deja de aplicar la norma sustantiva determinado que la decisión en la sentencia sea distinta y 3) La errónea interpretación consiste en el análisis equivocado de las normas en cuanto a su contenido, en este caso el juzgador adopta la norma correcta, pero se aleja de su contenido y finalidad, es decir le atribuye a la norma un sentido y un alcance que no tiene, configurándose entonces una equivocada interpretación de la norma. A continuación procederemos a realizar el análisis de los problemas jurídicos planteados así: **A.1)** Sobre la falta de aplicación de los Arts. 76, numeral 7, literales a), h) y l) de la Constitución de la República del Ecuador, Arts. 87, 90, 91, 139 numeral 2 y 259 segundo inciso del Código Tributario y Art. 3 de la Ley de Régimen Tributario Interno **en relación a la nulidad del proceso de determinación** indicamos lo siguiente: **A.2)** Esta Sala Especializada deja constancia de que la falta de motivación debe acusarse en función de la causal quinta del Art. 3 de la Ley de Casación, sin embargo en vista de que el auto de admisión de 10 de enero del 2012 a las 10h10, ha

aceptado la falta de motivación por la causal primera, se procederá a su análisis, para lo cual citamos lo que dispone el artículo 76, numeral 7, literal l) de la Constitución de la República, que a la letra dice: *"...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 si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Los actos administrativos, resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados se considerarán nulos. Las servidoras o servidores responsables serán sancionados..."* (el subrayado pertenece a la Sala). Se procedió al análisis de la sentencia del Tribunal de Instancia y se ha comprobado que la misma cumple con los requisitos formales, es decir contiene la parte expositiva, considerativa y resolutive y ha señalado la normativa aplicable al caso, encontrándose debidamente motivada cumpliendo lo que establece la norma Constitucional en su Art. 76, numeral 7, literal l). Esta Sala concluye en que la motivación consiste en la enunciación de los presupuestos de hecho y su vinculación a las normas jurídicas que han sido determinantes para la resolución y deja constancia de que no porque una decisión resulte contraria al recurrente, ésta carece de motivación. **A.3)** Respecto a la falta de aplicación de los Arts. 76, numeral 7, literales a), h) de la Constitución de la República del Ecuador, esta Sala observa que no se ha privado ni restringido al actor del derecho a la defensa, ni a presentar las pruebas y documentos que estimó pertinentes; ya que dentro del proceso se identifica que las partes accedieron al órgano judicial, y actuaron las pruebas. En cuanto a la falta de aplicación de los Arts. 87, 90, 91, 139 numeral 2 y 259 segundo inciso del Código Tributario y Art. 3 de la Ley de Régimen Tributario, relacionados con temas relativos a la determinación realizada por el sujeto activo, la determinación directa, la invalidez de los actos administrativos, la presunción de validez de los actos, y al sujeto activo, se observa que la Sala de Instancia en su decisión ha verificado que la Administración Tributaria en función de su facultad determinadora cumplió con las normas legales, como así lo expresa en el considerando sexto que aparece a fojas 1357 vta. del proceso en el que textualmente se indica: *..." Que por lo anotado en los numerales 6.1), 6.2) y 6.3) de este considerando, la Sala deja constancia que en el proceso de determinación a cargo de la administración tributaria*

*demandada (léase Servicio de Rentas Internas) se han cumplido las correspondientes normas constitucionales y legales aplicables al presente caso;...". Finalmente esta Sala advierte que en la fundamentación que realiza el recurrente respecto a las normas alegadas, textualmente indica: "Sobre la base de esta disposición, la DNH realizó una auditoría a OEPC con la finalidad de determinar el cumplimiento de la Ley de Hidrocarburos y sus reglamentos. Esta auditoría encierra el análisis de las inversiones, costos y gastos realizados bajo el contrato celebrado con el Estado, y se analizan las regulaciones aplicables al contrato, particulares del sector petrolero, demás normas contables y también algunas regulaciones tributarias. Sin embargo, este hecho no significa que la auditoría de la DNH (hoy ARCH), tenga un carácter tributario, ni que esta entidad tenga la COMPETENCIA para levantar una auditoría con carácter y efectos tributarios. Aún así el SRI levanta la glosa fundamentándose en un "informe final de auditoría" que no tiene naturaleza tributaria y que se encuentra impugnado ante el Tribunal Contencioso Administrativo... Señores Jueces el SRI afirma en el acta de determinación, página 27, "la Dirección Nacional de Hidrocarburos en su informe de auditoría, presenta **ajustes de los cuales se solicitó a la compañía los soportes correspondientes; sin embargo, no se presentó documentación alguna**". ¿Cómo podría presentar documentación OEPC, sino contaba con la misma? ¿Es legal y legítimo determinar Impuesto a la Renta de esta forma? Por su puesto que no, son todas violaciones al proceso determinativo que influyen definitivamente en la resolución final...". Del texto transcrito se infiere que el recurrente expresa en su fundamentación la orientación a que se valore nuevamente la prueba aportada en el proceso, situación que le está prohibida a este Tribunal de Casación en mérito de la causal primera. Adicionalmente es menester indicar que el recurrente alega que el Servicio de Rentas Internas levantó una glosa sobre la base de un informe final de auditoría que no tiene naturaleza tributaria y que ha sido objeto de impugnación ante el Tribunal de lo Contencioso Tributario, amparado en el Art. 11 de la Ley de Hidrocarburos, vigente a esa época, disposición que transcribe: "Art. 11.- La Dirección General de Hidrocarburos es el organismo técnico-administrativo del Ministerio del Ramo que controlará las operaciones de hidrocarburos. En esta Dirección General funcionará una auditoría especializada para realizar las fiscalizaciones que requiera la aplicación de esta Ley y sus reglamentos. La auditoría tendrá, además, a su cargo, la preparación de informes previos a las fiscalizaciones para efectos tributarios en materia de hidrocarburos."*

De lo transcrito queda claro que la Dirección General de Hidrocarburos tiene la autoridad legal para ejercer control de las operaciones de hidrocarburos, con potestad para preparar informes previos a las fiscalizaciones para efectos tributarios en materia de hidrocarburos. El recurrente plantea que el que se haya considerado el informe de auditoría de la Dirección Nacional de Hidrocarburos para efectuar una determinación tributaria está en contradicción con lo dispuesto por los Arts. 87, 90 y 91 del Código Tributario. Dichas normas, de manera alguna prohíben que la autoridad tributaria se fundamente en este tipo de informes, pues son normas sustantivas tributarias de carácter general. Es más, el Art. 91 del Código Tributario establece que: "*La determinación directa se hará sobre la base de la declaración del propio sujeto pasivo, de su contabilidad o registros y más documentos que posea, así como de la información y otros datos que posea la administración tributaria en sus bases de datos, o los que arrojen sus sistemas informáticos por efecto del cruce de información con los diferentes contribuyentes o responsables de tributos, **con entidades del sector público u otras; así como de otros documentos que existan en poder de terceros**, que tengan relación con la actividad gravada o con el hecho generador*". (El resaltado es de la Sala). Dicha disposición guarda armonía con el Art. 24 de la Ley de Régimen Tributario Interno, vigente a la época. Por tanto, la Sala considera improcedente la impugnación. El recurrente impugna también la sentencia alegando que el procedimiento de determinación tributaria es nulo porque: "*si el Servicio de Rentas no realizó la auditoría según las normas señaladas, ha violado el procedimiento y esta violación, no solo que influye en la decisión, sino que además ha obstado el derecho a la defensa de OECP*", y que, de conformidad con el Art. 139 numeral 2 del Código Tributario, los actos administrativos son nulos. Al respecto, únicamente queda reiterar que por la vía de la casación lo que se impugna es la sentencia y no el acto administrativo que sirve de base a la sentencia: el recurrente debe evidenciar las infracciones legales en que ha incurrido el juzgador al dictar la sentencia, lo que no ocurre en esta parte. En cuanto a la falta de aplicación del Art. 259 del Código Tributario, en su inciso segundo es menester aclarar que al amparo de la causal primera, se parte de hechos probados, por lo tanto al haberse la Sala de Instancia pronunciado de la siguiente manera: "*...de todo lo cual se infiere que la determinación efectuada por la administración tributaria demandada al amparo de lo señalado en el Art. 68 del Código Tributario, se ajusta a la normativa legal y a la realidad contractual para fijar el ingreso bruto de la empresa actora, con relación a su participación*

en la producción del Bloque 15 de la Amazonia Ecuatoriana, durante el ejercicio económico 2004, por lo que se confirma la glosa.”, esta Sala no puede volver a valorar nuevamente la prueba como pretende el recurrente de la fundamentación de su recurso en mérito de la causal alegada. **B)** En cuanto al segundo problema jurídico sobre la errónea interpretación del Art. innumerado a continuación del Art. 12 de la Ley de Hidrocarburos y del Art. 71 de la misma ley, falta de aplicación del Art. 1 del Reglamento para la determinación del precio de referencia de los crudos Oriente y Napo y del Art. 19 del Código Tributario en relación a la glosa de ingresos, se señala lo siguiente: **B.1)** Es necesario establecer lo que la Ley de Hidrocarburos dispone al respecto: *“Son contratos de participación para la exploración y explotación de hidrocarburos, aquellos celebrados por el Estado por intermedio de PETROECUADOR, mediante los cuales delega a la contratista con sujeción a lo dispuesto en el numeral uno del artículo 46 de la Constitución Política de la República, la facultad de explorar y explotar hidrocarburos en el área del contrato realizando por su cuenta y riesgo todas las inversiones, costos y gastos requeridos para la explotación, desarrollo y producción. La contratista, una vez iniciada la producción tendrá derecho a una participación en la producción del área del contrato, la cual se calculará a base de los porcentajes ofertados y convenidos en el mismo, en función del volumen de hidrocarburos producidos. Esta participación valorada al precio de venta de los hidrocarburos del área del contrato, que en ningún caso será menor al precio de referencia, constituirá el ingreso bruto de la contratista del cual efectuará las deducciones y pagará el impuesto a la renta de conformidad con las reglas previstas en la Ley de Régimen Tributario Interno. La participación de la contratista también podrá ser recibida, en dinero, previo acuerdo con PETROECUADOR. En caso de devolución o abandono total del área del contrato por la contratista, nada deberá el Estado y quedará extinguida la relación contractual”. “Art. 71.- Las regalías, el impuesto a la renta, las participaciones del Estado y, en general, los gravámenes dependientes de los precios de venta de los hidrocarburos en el mercado externo, se regularán por los precios efectivos de venta o de referencia, según las circunstancias imperantes. El valor equivalente a la regalía, que corresponda pagar a PETROECUADOR, y las participaciones de las entidades estatales dependientes de los precios de venta de los hidrocarburos en el mercado externo, se regularán por los precios efectivos de venta FOB de dichos hidrocarburos. Los que correspondan a las compañías, se regularán de conformidad con lo dispuesto en el inciso anterior. El precio de referencia de*

*los hidrocarburos será el precio promedio ponderado del último mes de ventas externas de hidrocarburos realizadas por PETROECUADOR, de calidad equivalente. En el caso del gas natural se considerará el precio de referencia de los energéticos sustituibles...”* . (El Subrayado es de la Sala). Esta Sala no aprecia que en la sentencia haya existido interpretación errónea, de los artículos referidos ya que, claramente en el Art. 71 de la Ley de Hidrocarburos se establecía que el precio de referencia de los hidrocarburos será el precio promedio ponderado del último mes de ventas externas de hidrocarburos realizadas por PETROECUADOR, de calidad equivalente, situación que se ratifica en el Art. 9 literal b de su Reglamento que indica: “ *Art 9.- Participaciones:... Iniciada la producción de hidrocarburos, que será medida en el centro de fiscalización y entrega, la contratista tendrá derecho a su participación en la producción del área del contrato, la cual se calculará en base a los porcentajes acordados en el contrato, en función del volumen de los hidrocarburos producidos, y de acuerdo a la fórmula establecida en las bases de contratación. Igualmente, el Estado por intermedio de PETROECUADOR, recibirá su participación en el centro de finalización y entrega, que será medida en el centro de fiscalización y calculada de acuerdo a la fórmula establecida en las bases de contratación. Estas participaciones también podrán ser recibidas por las partes en dinero, en forma mensual, reconociéndose intereses por mora, de ser el caso, de acuerdo a lo convenido en el contrato. La participación del Estado en los contratos de petróleo crudo, en ningún caso será menor a 12.5 por ciento de la producción total fiscalizada del área del contrato, cuando el volumen sea menor a 30.000 barriles diarios, al 14 por ciento cuando esta se encuentre entre 30.000 y 60.000 barriles diarios y al 18.5 por ciento cuando la producción supere 60.000 barriles diarios. Estos límites no rigen para el caso de los contratos de gas natural libre, conforme al artículo 19 de la Ley No. 44 que deroga el artículo 38 de la Ley de Hidrocarburos. La participación de la contratista no está sujeta al pago de regalías, sin embargo, de la participación del Estado en los contratos de petróleo crudo, el Ministro de Finanzas y Crédito Público destinará el porcentaje equivalente a las regalías que corresponda a los partícipes. Se entenderá como el porcentaje equivalente a la regalías que corresponda a los partícipes, aquél que se calcule en base de la producción total fiscalizada de petróleo crudo del área del contrato; esto es, el resultante de la suma de las participaciones del Estado y de la contratista...* *b) Precio de referencia en el contrato de petróleo crudo: Es el precio promedio ponderado por volumen del último mes de ventas*

externas de petróleo crudo realizadas por PETROECUADOR, de calidad equivalente. (El subrayado es de la Sala). De la lectura de las normas transcritas, se puede colegir que el impuesto a la renta, se regulará por los precios efectivos de venta o de referencia, según las circunstancias imperantes, es decir, que se tomará el precio efectivo de venta cuando éste sea mayor al precio de referencia y se tomará en cuenta el precio referencial, esto es, el precio promedio ponderado del último mes de ventas externas de hidrocarburos realizadas por PETROECUADOR, de calidad equivalente, cuando el precio de venta efectivo sea menor al referencial. Ahora bien, es preciso determinar a qué se refieren las disposiciones legales antes citadas cuando expresan "último mes de ventas externas de hidrocarburos"; por un lado se tiene la postura del recurrente que dice que debe ser "el precio del mes corriente", mientras que la posición de la Administración Tributaria es "el precio del mes anterior". No cabe duda, que no se puede considerar como válida la argumentación de que el "último mes de ventas externas", es el mes corriente, pues éste, aún no culmina y no se puede determinar las ventas realizadas dentro del mismo, por tanto, la correcta interpretación de la frase el último mes de ventas externas, se entiende como el mes anterior. Se considera que existiendo normas claras que regulan el precio de referencia, no cabe que el juzgador entre en disquisiciones que no le corresponden y que debieron ser motivo de la negociación previa a la suscripción del contrato; ni tampoco hace falta que una ley o reglamento defina lo que constituye "último mes de ventas" pues resulta obvio que únicamente puede referirse a un período concluido y no a un período cuyos resultados no se pueden establecer ni calcular. Esta Sala estima que la interpretación de la parte actora no se sujeta a lo establecido en la normativa que alega ha sido infringida por lo que se considera que no existe errónea interpretación del artículos innumerado 12 y Art. 71 de la Ley de Hidrocarburos dentro de la causal primera. **B.2)** Sobre la falta de aplicación del Art. 1 del Reglamento para la determinación del precio de referencia de los crudos Oriente y Napo citamos a continuación su contenido: "*Art. 1.- A partir del mes en que se inicie la venta de petróleo crudo transportado por el Oleoducto de Crudos Pesados (OCP), PETROECUADOR determinará mensualmente dos precios de referencia: Precio de referencia Crudo Oriente: Es el precio promedio ponderado del último mes de ventas externas de hidrocarburos de calidad equivalente, transportado por el SOTE, realizadas por PETROECUADOR. Precio de referencia Crudo Napo: Es el precio promedio ponderado del último mes de ventas externas de hidrocarburos de calidad*

*equivalente, transportado por el OCP, realizadas por los usuarios del OCP, incluido PETROECUADOR, cuando transporte crudos de su propiedad. El último mes de ventas externas, para un mes determinado, es aquel en que efectivamente se realizaron dichas ventas. Para la determinación del precio de mercado internacional estipulado en los contratos de prestación de servicios para exploración y explotación de hidrocarburos, que sirve para calcular el ingreso bruto del área del contrato, se aplicará aquél que corresponda al oleoducto que hubiere sido utilizado para el transporte del crudo producido en el área del contrato. Si la producción de un área de contrato se transporta por los dos oleoductos, el precio de mercado internacional será el promedio ponderado de los precios de los hidrocarburos transportados por los dos oleoductos, ajustados según los bancos de calidad correspondientes a cada uno de los oleoductos.*" (El subrayado es la Sala). De acuerdo al análisis realizado en líneas precedentes, esta Sala ha manifestado su posición respecto al valor del último mes de ventas externas, razón por la cual no procede la alegación de carácter subjetivo que realiza el recurrente sobre la falta de aplicación de esta norma. **B.3)** Finalmente en relación a la falta de aplicación del Art. 19 del Código Tributario, se indica textualmente su contenido: "*Art. 19.- Estipulaciones con Terceros.- Las estipulaciones contractuales del sujeto pasivo con terceros, no pueden modificar la obligación tributaria ni el sujeto de la misma. Con todo, siempre que la Ley no prohíba la traslación del tributo, los sujetos activos podrán exigir, a su arbitrio, la respectiva prestación al sujeto pasivo o a la persona obligada contractualmente*". Como se observa de esta disposición legal, se determina que no existe falta de aplicación del Art. 19 del Código Orgánico Tributario, ya que en la sentencia se enuncian las normas legales que se aplican al caso y las responsabilidades de cada una de las partes así se indica textualmente a fojas 1357 vta. y 1358 del proceso: "*... precio de referencia que de conformidad a lo establecido en el Art. 12 de la Ley de Hidrocarburos sirve como indicador piso para valorar la participación de las empresas contratistas, en los contratos de prestación de servicios para la exploración y explotación de hidrocarburos, al precio de venta de los hidrocarburos del área del contrato, circunstancia que para efectos del pago del Impuesto a la Renta constituye el ingreso bruto de tales empresas contratistas, precio de referencia que de conformidad a lo señalado en el inciso tercero del Art. 71 de la misma Ley de Hidrocarburos es "... el precio promedio ponderado del último mes de ventas externas de hidrocarburos realizados por PETROECUADOR, de calidad equivalente...*"; evidenciándose que en el presente caso en

ningún momento las convenciones de las partes modifican los términos de la Ley ni de la obligación tributaria. El recurrente para tratar de fundamentar el cargo recurrente confunde lo que es modificar la obligación tributaria por estipulaciones contractuales, con la aplicación de las estipulaciones contractuales de las cuales se pueden derivar efectos tributarios a la luz de la legislación aplicable y del propio contrato, cosas totalmente distintas. Y dado que, de ningún modo, la aplicación de una cláusula contractual puede ser considerada como una modificación de la obligación tributaria, esta sala rechaza el cargo alegado. **C)** El tercer problema jurídico se relaciona con la errónea interpretación del Art. 4 del Código Tributario, falta de aplicación del Art. 257 de la Constitución Política del Ecuador de 1998, de los Arts. 425 y 76, numeral 6 de la Constitución de la República del Ecuador, del segundo inciso del Art. 19 de la Ley de Casación y del Art. 4 de la Resolución emitida por la Corte Nacional de Justicia y publicada en el Registro Oficial N° 572 de 17 de abril de 2009, del Art. 43 de la Ley de Régimen Tributario Interno, del primer inciso del Art. 10 y del Art. 45 de la Ley de Régimen Tributario Interno y errónea interpretación del numeral 9 del Art. 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno respecto a la glosa beneficios sociales e indemnizaciones. Para su análisis se considera: **C.1)** Se observa que a foja 6 vta. del juicio 17505-26-2009 objeto de la litis, en el escrito de interposición de la demanda en el numeral 4 el demandante indica textualmente que: *"De acuerdo con la Resolución impugnada, la Administración Tributaria considera como un gasto no deducible la cantidad de USD 474.182,63 valor aportado por OEPC al Plan de Cesantía Especial para empleados que lo administra la empresa Administradora de Fondos y Fideicomisos PRODUFONDOS S.A. respecto del Fideicomiso denominado "Programa de Ahorros y Retiro para los empleados y personal ecuatoriano calificado de Occidental Exploration and Production Company."*. El Art. 21 numeral 1 literal i) del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno textualmente indicaba: *"Gastos Generales deducibles.- Bajo las condiciones descritas en el artículo precedente y siempre que no hubieren sido aplicadas al costo de producción, son deducibles los gastos previstos por la Ley de Régimen Tributario Interno, en los términos señalados en ella y en este Reglamento, tales como: 1. Remuneraciones y beneficios sociales i) Las bonificaciones, agasajos y subsidios voluntarios pagados por los empleadores a sus empleados o trabajadores, a título individual, se considerarán actos de pura liberalidad si no están exentos y no han sido incorporados a la renta gravable del empleado o trabajador beneficiario de ellas. Se excluyen de esta*

*presunción, los gastos correspondientes a agasajos que no impliquen un ingreso personal del empleado o trabajador, los mismos que serán deducibles para el empleador y no constituirán ingreso gravable para el empleado o trabajador;".* Claramente se puede verificar que el Plan de Cesantía para empleados de Occidental Exploration and Production Company constituye un acto de pura liberalidad, ya que no han sido incorporados a la renta gravable del empleado o trabajador beneficiario, por lo tanto no pueden ser considerados como gastos deducibles. **C.2)** Sobre la errónea interpretación del Art. 4 del Código Orgánico Tributario, esta Sala considera que el objeto de los reglamentos es facilitar el mejor cumplimiento y aplicación de la ley y que no existe errónea interpretación de la referida norma, ya que la Quinta Sala reconoció que la Administración Tributaria aplicó el principio de reserva legal en función del contenido del Art. 10, numeral 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno, criterio con el cual concuerda esta Sala. Se menciona además que el recurrente se ha ocupado de establecer la prevalencia que tiene la ley sobre el reglamento pero no pone de manifiesto cuál es la norma reglamentaria que en su criterio reforma la ley irrespetando el principio de jerarquía normativa por lo cual esta sala no puede efectuar el correspondiente estudio, pues la fundamentación respectiva no menciona siquiera la norma reglamentaria incurso en esta infracción, para establecer la procedencia o no de la impugnación, siendo como es el recurso de casación un recurso formalista y específico. Y en el supuesto de que lo hubiera hecho, la casación no es el procedimiento, ni esta sala, la competente para declarar la inconstitucionalidad o de expulsar del ordenamiento jurídico vigente una disposición reglamentaria que goza de presunción de legitimidad, pues, los fines que persigue la casación son restringidos y están contemplados, en el Art. 10 del Código Orgánico de la Función Judicial. **C.3)** Respecto a la falta de aplicación del segundo inciso del Art. 19 de la Ley de Casación y del Art. 4 de la Resolución emitida por la Corte Nacional de Justicia, publicada en el Registro Oficial N° 572 de 17 de abril de 2009, es preciso indicar que el recurrente no indica con exactitud los fallos de triple reiteración relativos a la situación de las normas reglamentarias por él argüidas y transcribe textualmente la disposición del Art. 4 de la Resolución emitida por la Corte Nacional de Justicia que se encuentra equivocada ya que hace relación a la Jurisprudencia obligatoria, mientras que el texto del Art. 4 de la referida resolución que se publicó en el Registro Oficial N° 572, trata sobre las funciones de los coordinadores del Departamento de Procesamiento de Jurisprudencia, disposición que no tiene relación con el

Art. 4 citado por el recurrente. Pese a lo señalado, del análisis realizado de la sentencia, se evidencia en el presente caso, que el pronunciamiento de la Sala de instancia es respecto al contenido y aplicación del Art. 10, numeral 9 de la Ley de Régimen Tributario, con lo que se ratifica incluso la observancia del rango jerárquico de las normas por lo cual no existe la errónea interpretación y la falta de aplicación alegada. **C.4)** Sobre la falta de aplicación del Art. 257 de la Constitución Política del Ecuador de 1998, de los Arts. 425 de la Constitución de la República del Ecuador, respecto al establecimiento de tributos, orden jerárquico de las normas y proporcionalidad de las sanciones, se considera que no existe el vicio alegado, ya que la Sala de Instancia en su fallo ha considerado esta normativa constitucional, en virtud de que su argumentación la fundamenta en consideración de las siguientes disposiciones legales: Arts. 109 y 135 de la Ley de Mercado de Valores en relación al fideicomiso mercantil y responsabilidad tributaria, Art. 10, numeral 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno que trata de las exenciones, Art. 4 del Código Tributario sobre la reserva de ley y Art. 7, numeral 6 del Código Civil sobre los efectos de la ley, con lo cual no se observa el yerro alegado por el recurrente. En cuanto a la falta de aplicación del Art. 76, numeral 6 de la Constitución de la República, esta Sala indica que el recurrente no presenta argumentos para el análisis de la impugnación, y de lo poco que explica se puede concluir que confunde lo que es una sanción con lo que son gastos deducibles. La deducibilidad del gasto es un beneficio tributario, que concede la administración tributaria bajo ciertos requisitos, los que cumplidos les dan derecho a su obtención; y, de ser incumplidos, simplemente no dan lugar al beneficio. La sanción, a su vez, está sujeta a la infracción de una norma. Estipular los beneficios sociales adicionales para los trabajadores no puede ser sujeto de sanción ya que son de libre pacto entre empleador y trabajador. **C.5)** En cuanto a la falta de aplicación del Art. 43 la Ley de Régimen Tributario Interno, esta Sala no acoge el argumento del actor en razón de que los rubros adicionales para los trabajadores constituían un ingreso para los mismos, por lo cual, la figura del fideicomiso no podía desvirtuar la obligación que deriva de la aplicación del Art. 43 de la Ley de Régimen Tributario Interno respecto a la retención en la fuente del Impuesto a la Renta. De la apreciación del Tribunal A quo, en relación a la figura del fideicomiso, se desprende que los rubros por los valores aportados por los trabajadores, no se encontraría bajo dicha administración fiduciaria en una relación de dependencia como para que opere alguna retención en este sentido, como lo dispone el Art. 43 de la Ley de Régimen Tributario

Interno, que se relaciona a las retenciones en la fuente de ingresos del trabajo con relación de dependencia, por lo tanto esta Sala no considera que existe la falta de aplicación de la norma referida, más aún cuando el Tribunal de Instancia a fojas 1358 manifestó: "*... esta circunstancia se debe considerar como una mera expectativa que no constituye derecho, al tenor de lo establecido en el Art. 7 - numeral 6 del Código Civil, mera expectativa sobre la cual no se podía efectuar ninguna retención de orden tributario, retención que en el presente caso se trata de aquellas de otra fuente de ingresos sobre el Impuesto a la Renta, a cargo de un fideicomiso mercantil de conformidad a lo dispuesto en el Art. 135 de la Ley de Mercado de Valores y de ninguna manera sobre ingresos del trabajo en relación de dependencia...*". (El subrayado es de la Sala). Sobre la falta de aplicación del primer inciso del Art. 10 en el presente caso se observa que la Quinta Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal, sí aplicó el Art. 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno, al enunciar lo siguiente: "*... dicho fideicomiso mercantil al tenor de lo establecido en el Art. 109 de la Ley de Mercado de Valores, pasó a ser un patrimonio autónomo administrado por una fiduciaria en su calidad de representante legal, fideicomiso mercantil así representado que en aplicación a lo dispuesto en el Art. 135 de la misma Ley de Mercado de Valores, debía cumplir la función de agente de percepción sobre las obligaciones tributarias a las que hubiere lugar, de lo que se infiere dos hechos, el primero que la constitución de dicho fideicomiso mercantil no se puede considerar como uno de los rubros establecidos como beneficios sociales e indemnizaciones deducibles de la base imponible del Impuesto a la Renta, al tenor de lo señalado en el Art. 10 – numeral 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno (vigente para el ejercicio económico 2004) y en concordancia con el principio de reserva legal contemplado en el Art. 4 del Código Tributario,...*". Finalmente sobre la errónea interpretación del numeral 9 del Art. 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno citaremos su contenido: "*... Los sueldos, salarios y remuneraciones en general; los beneficios sociales; la participación de los trabajadores en las utilidades; las indemnizaciones y bonificaciones legales y voluntarias y otras erogaciones impuestas por el Código de Trabajo, en otras leyes de carácter social, o por contratos colectivos o individuales, así como en actas transaccionales y sentencias, incluidos los aportes al seguro social obligatorio; también serán deducibles las contribuciones a favor de los trabajadores para finalidades de asistencia médica, sanitaria, escolar, cultural, capacitación, entrenamiento profesional y de mano de obra. Las remuneraciones en general y los*

*beneficios sociales reconocidos en un determinado ejercicio económico, solo se deducirán sobre la parte respecto de la cual el contribuyente haya cumplido con sus obligaciones legales para con el seguro social obligatorio, a la fecha de presentación de la declaración del impuesto a la renta;...*”. Esta Sala se aleja del criterio del recurrente puesto que el contenido de la ley es muy claro en el sentido de que la deducción se puede realizar siempre y cuando el contribuyente haya cumplido sus obligaciones con el seguro social, situación ésta que no ha ocurrido. Por lo expuesto no existe la falta de aplicación y la errónea interpretación alegadas. **C.6)** Finalmente sobre la falta de aplicación del Art. 45 de la Ley de Régimen Tributario Interno, esta Sala verifica que no existe la falta de aplicación invocada ya que el fideicomiso no podía realizar la retención, en virtud de que este hecho estaba sujeto a una expectativa que puede o no cumplirse, es decir únicamente procedería la deducibilidad para la empresa y la retención para los trabajadores, en el momento en que éstos perciban el dinero. La Sala de Instancia ha manifestado en el considerando sexto que: *“...la constitución de dicho fideicomiso mercantil no se puede considerar como uno de los rubros establecidos como beneficios sociales o indemnizaciones deducibles de la base imponible del Impuesto a la Renta, al tenor de lo señalado en el Art. 10- numeral 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno (vigente para el ejercicio económico 2004) y en concordancia con el principio de reserva legal contemplado en el Art. 4 del Código Tributario, y el segundo, que con la constitución del fideicomiso mercantil, si bien los trabajadores de la compañía OCCIDENTAL EXPLORATION AND PRODUCTION COMPANY podían beneficiarse de un programa de ahorro y retiro, bajo la condición de mantenerse a servicio de ésta al menos durante cinco años, conforme lo señala el actor en su demanda, esta circunstancia se debe considerar como una mera expectativa que no constituye derecho, al tenor de lo establecido en el Art. 7- numeral 6 del Código Civil, mera expectativa sobre la cual no se podía efectuar ninguna retención que en el presente caso se trata de aquellas de otra fuente de ingresos sobre el Impuesto a la Renta, a cargo de un fideicomiso mercantil de conformidad a lo dispuesto en el Art. 135 de la Ley de Mercado de Valores y de ninguna manera sobre ingresos del trabajo en relación de dependencia...”*. Es criterio de esta Sala especializada que el Tribunal A-quo actuó en derecho al confirmar la glosa referida. **D)** Con relación a la falta de aplicación de los Arts. 68, 139, numeral 2, 259 inciso segundo del Código Tributario y del Art. 76, numeral 7, literal a) de la Constitución de la República del Ecuador sobre la glosa de Suministros y Materiales, Agua, Energía, Luz

y Telecomunicaciones, Depreciación de Activos Fijos, Amortización de Inversiones de Producción, Glosa de Relocation y Legal and Profesional Fees y Miscellaneous Services General podemos indicar que: **D.1)** La Administración Tributaria actuó en función de su facultad determinadora, establecida en el Art. 91 del Código Tributario, legitimándose esta aseveración cuando la Sala de Instancia reconoció en su decisión que en el proceso de determinación a cargo de la Administración Tributaria demandada se han cumplido las correspondientes normas constitucionales y legales aplicables al caso, como se explica en el literal A.3) de esta sentencia. Esta Sala llega a la convicción de que no se ha privado al actor del derecho a la defensa observando que las partes accedieron al órgano judicial y que han presentado las pruebas y documentos que estimaron pertinentes. **D.2)** El recurrente respecto de este tema encamina su recurso a que este Tribunal de Casación valore nuevamente la prueba, situación que le está prohibida en mérito de la causal primera que ha sido invocada. En la sentencia, por el análisis realizado no se encuentra la violación de las disposiciones estudiadas y alegadas dentro de la causal primera. **E)** En relación a la falta de aplicación de los Arts. 300 y 301 de la Constitución del Ecuador (anteriores Arts. 256 y 257), Art. 82 de la Constitución del Ecuador (anterior Art. 23 numeral 26), Arts. 4 y 5 del Código Tributario, Art. 13 numeral 3 de la Ley de Régimen Tributario Interno, Art. 23 numeral 2do del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno y aplicación indebida del Art. 17 del Código Tributario en relación a la glosa Intereses y Comisiones al exterior, esta Sala señala que el Art. 13 de la Ley de Régimen Tributario Interno vigente a la época decía: "*Art. 13.- PAGOS AL EXTERIOR. Son deducibles los gastos efectuados en el exterior que sean necesarios y se destinen a la obtención de rentas, siempre y cuando se haya efectuado la retención en la fuente, si lo pagado constituye para el beneficiario un ingreso gravable en el Ecuador. Serán deducibles, y no estarán sujetos al impuesto a la renta en el Ecuador ni se someten a retención en la fuente, los siguientes pagos al exterior:... 3.- Los intereses de créditos externos registrados en el Banco Central del Ecuador, siempre que no excedan de las tasas de interés máximas referenciales fijadas por el Directorio del Banco Central del Ecuador a la fecha del registro del crédito o su novación. Si los intereses exceden de las tasas máximas fijadas por el Directorio del Banco Central del Ecuador, se deberá efectuar la retención correspondiente sobre el exceso para que dicho pago sea deducible. La falta de registro conforme las disposiciones emitidas por el Directorio del Banco Central del*

*Ecuador, determinará que no se puedan deducir los costos financieros del crédito.”.El Art. 23 del Reglamento disponía: "Art. 23.- Deducción por pagos al exterior.- Son deducibles los gastos efectuados en el exterior que sean necesarios y se destinen a la obtención de rentas gravadas de fuente ecuatoriana. Los pagos efectuados al exterior son deducibles siempre que se haya efectuado la correspondiente retención en la parte no exenta por la ley. Si el sujeto pasivo omitiere la retención en la fuente, será responsable del pago del impuesto.... 2. Los intereses y costos por financiamiento de proveedores externos: así como los intereses de créditos externos que se encuentren registrados en el Banco Central del Ecuador, de conformidad con la Ley. Si la tasa de interés pactada por el crédito externo, sobrepasa la tasa máxima referencial determinada por el Directorio del Banco Central del Ecuador, se deberá efectuar la retención en la fuente sobre los valores que correspondan a dicho exceso. A efectos de la aplicación de los numerales 2) y 3) del Art. 13 de la ley, la tasa de interés máxima referencial fijada por el Directorio del Banco Central del Ecuador que se debe aplicar a los créditos externos, será aquella vigente a la fecha del registro del crédito.”. Esta Sala indica que no existe falta de aplicación de la normativa invocada ya que la apreciación del Tribunal A quo respecto a la figura de aprovisionamiento de fondos es la correcta, pues de corresponder a un préstamo (crédito), debió haberse cancelado el capital e intereses o abonos al capital más los intereses, en condiciones normales, ya que la compañía como lo reconoce el Tribunal de Instancia no realizó pagos de capital al vencimiento del plazo establecido en los contratos, sino únicamente de los intereses sobre los saldos y adicionales a lo largo del año. El Tribunal A-quo, en su sentencia a fojas 1359 vta. textualmente indica: "... de lo que se infiere que el proceder de la compañía OCCIDENTAL EXPLORATION AND PRODUCTION COMPANY a través de las operaciones realizadas, fue perseguir a través (sic) de una forma jurídica de préstamos entre compañías relacionadas sin establecer incluso garantías de por medio, beneficiarse de la deducción contemplada en el numeral 3 del Art. 13 de la Ley de Régimen Tributario Interno, vigente para el ejercicio económico 2004, cuando la situación económica real de la indicada compañía fue la de aprovisionarse de fondos para ejecutar las actividades de exploración y explotación de petróleo crudo a las que se comprometió con PETROECUADOR mediante contrato de participación, calificación de la situación económica real de la compañía OCCIDENTAL EXPLORATION AND PRODUCTION COMPANY que procede por tanto en aplicación del ya citado Art. 17 – inciso segundo del Código*

*Tributario, norma legal que en ese sentido subsume al denominado principio de realidad económica...*". En cuanto a la indebida aplicación del Art. 17 del Código Tributario, que se relaciona con lo enunciado por esta Sala en líneas anteriores, citamos a continuación su texto: "*Art. 17.- Calificación del hecho generador.- Cuando el hecho generador consista en un acto jurídico, se calificará conforme a su verdadera esencia y naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados. Cuando el hecho generador se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen.*". Es preciso indicar que existen fallos emitidos por esta Sala respecto al principio de realidad económica, verbigracia, los recursos de casación N°s 226-2009, 442-2010, 271-2010 y 357-2011, en los que se ha considerado los principios rectores del sistema tributario y de los tributos en particular, así como el de capacidad contributiva, por el cual se ha de gravar la capacidad de pago, principio que es de carácter material y que conduce a que se haga prevalecer la sustancia sobre la forma, considerando los hechos que se llegaren a justificar en virtud de la causal invocada. En cuanto a la falta de aplicación de los Arts. 82, 300 y 301 de la Constitución de la República que tienen relación al derecho a la seguridad jurídica, al régimen tributario y a la iniciativa de la Función Ejecutiva sobre el establecimiento, modificación o exoneración de tributos y de los Arts. 4 y 5 del Código Tributario que tratan sobre la reserva de ley y los principios tributarios, esta Sala Especializada considera que no existe falta de aplicación de las normas referidas por el recurrente, ya que el Tribunal A quo, al aplicar lo establecido en las leyes de la materia, ha actuado conforme a derecho aplicando los principios de legalidad y seguridad jurídica. **F)** En cuanto a la aplicación indebida de los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba constantes en los Arts. 115 del Código de Procedimiento Civil y 259 del Código Tributario que habrían llevado a la equivocada aplicación del Art. 17 del Código Tributario, y a la no aplicación al caso de OEPC del Art. 13, numeral 3 de la Ley de Régimen Tributario Interno, respecto a la glosa Intereses y Comisiones al exterior, debemos indicar que la causal tercera del Art. 3 de la Ley de Casación, establece: "*Aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba, siempre que hayan conducido a una equivocada aplicación o a la no aplicación de normas de derecho en la*

*sentencia o auto*". Esta causal se refiere a lo que la doctrina denomina violación indirecta de la norma sustantiva y contempla varias situaciones jurídicas que no pueden darse simultáneamente y que deben ser individualizadas para su pertinente demostración en cada caso. La aplicación indebida es la atribución equivocada de una disposición legal o precepto jurídico a un alcance que no tiene; la falta de aplicación es la omisión que realiza el juzgador en la utilización de las normas o preceptos jurídicos que debían aplicarse a una situación concreta, conduciendo a un error grave en la decisión final; mientras que la errónea interpretación, consiste en la falta que incurre el juzgador al dar desacertadamente a la norma o precepto jurídico aplicado, un alcance mayor o menor o distinto, que el descrito por el legislador. Se analiza, que en aplicación de cualquiera de estas situaciones, en lo que respecta a la causal invocada, es necesario cumplir con las siguientes condiciones recurrentes establecidas en la doctrina y jurisprudencia: 1.- Identificación en forma precisa del medio de prueba que a su juicio ha sido erróneamente valorado en la sentencia; 2.- Establecimiento con precisión de la norma procesal sobre valoración de prueba que ha sido violada; 3.- Demostración con lógica jurídica en qué forma ha sido violada la norma sobre valoración del medio de prueba respectivo; y, 4.- Identificación de la norma sustantiva o material que ha sido aplicada erróneamente o que no ha sido aplicada a consecuencia del yerro en la valoración probatoria. En el presente caso se cumple la condición primera ya que el recurrente señala los informes periciales como medios de prueba que han sido erróneamente valorados. En cuanto a la segunda condición señala el Art. 115 del Código de Procedimiento Civil y Art. 259 del Código Orgánico Tributario. Respecto a la tercera condición en su escrito de casación indica los hechos que considera justificativos para demostrar su aseveración respecto a que la prueba debe ser apreciada en su conjunto y dentro de las reglas de la sana crítica y, finalmente sobre la condición cuarta indica la equivocada aplicación del Art. 17 del Código Tributario y a la no aplicación del Art. 13, numeral 3 de la Ley de Régimen Tributario. Ahora bien esta Sala considera que no existe la equivocada aplicación o la no aplicación de los artículos referidos ya que con los fundamentos presentados por las partes, el Tribunal A quo no reconoce en el caso la figura de un préstamo en condiciones normales, por el contrario, como se indicó en el literal E) de la presente resolución, ha dicho que lo que hizo la empresa fue provisionarse de fondos, por esta razón no existe el vicio invocado por el recurrente. También es necesario referirse al Art. 258 Código Orgánico Tributario, que prevé que es

obligación del actor probar los hechos que ha propuesto afirmativamente en la demanda y que ha negado expresamente la autoridad demandada, salvo aquellos que se presuman legalmente. A fojas 129 del proceso aparece en el escrito de la contestación a la demanda la negativa pura y simple de los fundamentos de hecho y de derecho que realiza la Administración Tributaria, lo cual hace que recaiga sobre el actor la responsabilidad de probar todos y cada uno de los hechos que propuso en la demanda. Esta Sala Especializada considera que no han existido los vicios alegados por el recurrente ya que el Tribunal A quo, ha aplicado la sana crítica en la valoración de las pruebas y respecto de la cual podemos citar lo que Eduardo COUTURE, con su libro Fundamentos del Derecho Procesal Civil, (Ed. Depalma, Segunda Edición, Buenos Aires 1951, Págs. 174, 175 y 176) dice: *"Las reglas de la sana crítica son, ante todo, las reglas del correcto entendimiento humano, en ellas infieren las reglas de la lógica, con las reglas de la experiencia del juez. Unas y otras contribuyen de igual manera a que el magistrado pueda analizar la prueba (ya sea de testigos, peritos, inspección judicial, confesión de los casos que no es lisa y llana) con arreglo a la sana razón y a un conocimiento experimental de las cosas. El juez que debe decidir con arreglo a la sana crítica, no es libre de razonar discrecionalmente, arbitrariamente. Esta manera de actuar no sería sana crítica sino libre convicción. La sana crítica es la unión de la lógica y la experiencia, sin excesivas abstracciones de orden intelectual, pero también sin olvidar esos preceptos que los filósofos llaman la higiene mental, tendientes a asegurar el más certero y eficaz razonamiento. Las reglas de la sana crítica conducen en su sentido formal a una operación lógica. Existen algunos principios fundamentales de la lógica que no podrán ser nunca desoídos por el juez... Las máximas de experiencia de que ya se ha hablado contribuyen tanto como los principios lógicos a la valoración de la prueba. El juez, nos permitimos insistir, no es una máquina de razonar, sino, esencialmente, un hombre que toma conocimiento del mundo que le rodea y le conoce a través de sus procesos sensibles e intelectuales. La sana crítica es pues la lógica apreciación de ciertas conclusiones empíricas de que todo hombre se sirve para moverse en la vida. Esas conclusiones no tienen la estrictez de los principios lógicos tradicionales, sino que son contingentes y variables con relación al tiempo y al lugar. El proceso de la ciencia está hecho de una larga cadena de máximas de experiencias derogadas por convicciones más exactas; y frente a la misma manera de desarrollar los principios lógicos, la historia del pensamiento humano es un constante progreso en la manera de razonar. Es*

*necesario pues considerar en la valoración de la prueba, el carácter forzosamente variable de la experiencia humana, tanto como la necesidad de mantener con el rigor posible los principios de lógica en que el derecho se apoya.”. Por lo expuesto, no se ha configurado la causal tercera alegada por el recurrente. **G)** En cuanto a la falta de aplicación de los Arts. 68, 139, numeral 2 y 259 inciso segundo del Código Tributario y del Art. 76, numeral 7, literal a) de la Constitución de la República del Ecuador, del Art. 23 del Reglamento de aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno y del Arts. 22 penúltimo inciso del Reglamento de Contabilidad de Costos en relación a la glosa de Overhead indicamos lo siguiente: **G.1)** El recurrente en su recurso de casación no fundamenta en qué forma se debió aplicar los Arts. 68, 139, numeral 2 y 259 inciso segundo del Código Tributario y del Art. 76, numeral 7, literal a) de la Constitución de la República del Ecuador y para el efecto es necesario señalar que el Doctor Santiago Andrade Ubidia en su libro La Casación Civil en el Ecuador, Andrade & Asociados, páginas 236, 237 y 238 indica: *“Por lo tanto para que sea admitido el recurso, quién lo interpone deberá demostrar claramente en su fundamentación que el error invocado tiene esos caracteres, no bastando, por lo mismo, la sola alegación del error, ya que debe tenerse siempre presente que el tribunal de casación actúa sobre la base de los datos aportados por el recurrente, quién en su fundamentación señala los límites precisos del campo de actuación del juzgador...”*. *“Debe tenerse en cuenta que el recurso es de excepción, por lo tanto, de derecho estricto, estando vedado al tribunal de casación suplir o enmendar las omisiones o errores del recurrente, quién está en el deber de suministrar al juzgador todos los elementos que le permitirán efectuar el análisis de la sentencia; no es un recurso de instancia, y, por lo tanto, no es posible entrar a la revisión de los hechos, lo que significa que no puede entrarse al reexamen de los recaudos procesales, sino que se actúa sobre la base de los cargos concretos que se formulan contra la providencia casada, y no puede pasar de allí la labor del tribunal de casación.”*. En el recurso de casación el recurrente indica textualmente: *“Como es de su conocimiento Señores Jueces, existe el principio de derecho universal que dice que “el que alega un hecho debe probarlo”. Como sabemos, la declaración de los sujetos pasivos es definitiva y vinculante (Art 89 del Código Tributario <sup>18</sup>) y si la Administración Tributaria considera lo contrario, es su obligación probarlo. Para evitar subjetividades es esa interpretación, el legislador bajo norma expresa y sin que quede de lugar para la duda, en el segundo inciso del artículo 259 del Código Tributario señala:... Dicho en otras palabras,**

*es obligación del Estado ecuatoriano a través del SRI si considera que la declaración es errónea, probar esta situación. Sin embargo con el debido respeto consideramos que la H. Sala equivoca su análisis justamente por la falta de aplicación del artículo señalado. Señores Jueces, esta afirmación de la H. Sala es, per se, la evidencia de dos hechos que a juicio de OEPC, son absolutamente ilegales e ilegítimos: **a)** No es obligación de OEPC probar las glosas, sino del SRI (artículo 259 del Código Tributario, no aplicado por la Sala) **b)** No es obligación de OEPC probar las glosas según el principio "el que alega un hecho debe probarlo", pues la declaración es definitiva y vinculante y es el SRI quien ha cuestionado la integridad de la declaración. **c)** En el supuesto no consentido de que OEPC tuviera la obligación de probar las glosas, Señores Jueces, no tuvo acceso a la información existente en poder de Petroamazonas bajo la pueril justificación, inválida jurídicamente hablando, de que son muchas cajas, están embodegadas y no están inventariadas. Esta situación no es acaso señores Jueces un flagrante caso de violación del derecho a la defensa?: El SRI levantando un acta con información insuficiente. La H. Sala considerando que es OEPC quién debe probar su "inocencia". Petroamazonas con un justificativo sin validez jurídica....Es decir, la Administración Tributaria debió realizar la verificación, complementación o enmienda de las declaraciones, sobre la base de hechos probaos y tomando las medidas legales necesarias para tal fin. Si para realizar la determinación no contaba con la información de la empresa porque OEPC no podía preveérsela, **el SRI debió acudir a Petroamazonas y levantar la información en ese lugar, con el equipo de gente necesario para tal fin, sin embargo, la determinación no fue realizada de la manera en que ordena la ley**, mas aún cuando se ha establecido a mi representada más de **15 millones de dólares** por pagar. Este comportamiento del Servicio de Rentas Internas no solamente que es inaudito, sino que implica un precedente nefasto en la aplicación de la norma de la carga de la prueba. Así mismo, la justificación írrita de Petroamazonas, entidad estatal, de que existen muchas cajas sin inventariar, es una burla al derecho a la defensa de OEPC....". Es evidente que en el presente caso no existe una exposición clara y concreta de los fundamentos con una adecuada demostración del por qué se debió aplicar la disposiciones alegadas, con el fin de que se haga notar en el recurso el error y los yerros en que podría haber incurrido el Tribunal en su fallo. Este vacío no puede ser suplido por este Tribunal de Casación, más aún cuando es evidente que la fundamentación se orienta a que este Tribunal valore nuevamente la prueba cuando*

ataca las actuaciones del Servicio de Rentas Internas y como debió proceder, situación que le está prohibida en función de la causal primera. **G.2)** Sobre la falta de aplicación del Art. 23 del Reglamento de aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno, nos permitimos indicar que el fallo de instancia, no desconoce la certificación expedida por los informes de los auditores independientes, para que se aplique la deducción, lo que establece es que como medio probatorio dentro del proceso esta prueba aportada por el actor no tiene valor ya que el fallo textualmente indica: *"... documentación sobre la cual la Sala deja constancia que la misma consta agregada a fojas 233-25 del proceso, en copias simples e idioma inglés, documentación que en las condiciones indicadas no constituyen prueba plena ni semiplena que permita su valoración al tenor de lo establecido en el Art. 270 del Código Tributario, de lo que se infiere que la parte actora no ha demostrado los argumentos por los que impugna la glosa..."*. Como ya se manifestó anteriormente, en la causal primera se parte de hechos probados, es decir que no cabe una nueva consideración de los mismos, ya que los medios de prueba fueron analizados y apreciados por el Tribunal A quo; en definitiva lo que persigue la causal primera, es examinar la infracción de las normas sobre dichos hechos, por lo que no procede la alegación invocada. **G.3)** Finalmente, respecto a la falta de aplicación del Art. 22, penúltimo inciso del Reglamento de Contabilidad de Costos aplicable a los contratos de Participación para la Exploración y Explotación de Hidrocarburos el casacionista textualmente indica: *"El Servicio de Rentas Internas justifica varias acciones sobre la base del Reglamento de Contabilidad de Costos aplicable a los Contratos de Participación para la Exploración y Explotación de Hidrocarburos RCC [ver argumento de la no deducibilidad de gastos financieros (numeral b.5.) por interpretación de lo dispuesto por el Art. 6. Literal q) del referido reglamento]; pero en otros casos, como este, hace caso omiso de lo dispuesto en el mismo. Nos referimos al Art. 22 penúltimo inciso, que en relación con los pagos a la casa matriz dice:... Es decir, no solamente que la desestimación del gasto por overhead no tiene fundamento legal, sino que si el SRI hubiera aplicado el RCC al igual que lo hizo en la argumentación sobre intereses pagados por créditos externos, al menos habría declarado como deducibles el 5% de los pagos realizados por este concepto, según el artículo 22 penúltimo inciso de dicho cuerpo legal."*. Se observa claramente que el recurrente intenta una nueva valoración de la prueba, ya que dirige la fundamentación del recurso a la actuación administrativa del Servicio de Rentas Internas y no identifica el yerro en que incurrió la sentencia de Instancia. Esta Sala

reitera que en función de la causal primera no se puede volver a valorar la prueba que el Tribunal A quo, ya la apreció por lo que no procede el vicio invocado. **H)** Sobre la falta de aplicación del Art. 11 de la Ley de Hidrocarburos, de los Arts. 87, 90, 91, 68, 139 numeral 2 y 259, inciso segundo del Código Tributario y Art. 76, numeral 7, literal a) de la Constitución de la República del Ecuador respecto de la glosa Ajustes de la DNH reconocidos por el SRI indicamos: **H.1)** Se evidencia que no existe falta de aplicación del Art. 11 de la Ley de Hidrocarburos ni de los Arts. 87, 90, 91, 68, 139 numeral 2 y 259, inciso segundo del Código Tributario ya que la Administración Tributaria actuó en función de su facultad determinadora, establecida en el Art. 91 del Código Tributario, aún más cuando la Sala de Instancia ha reconocido que en el proceso de determinación a cargo de la Administración Tributaria demandada se han cumplido las correspondientes normas constitucionales y legales aplicables al caso y por ende el procedimiento ha sido válido y no se ha causado indefensión al actor, como lo expresa en el considerando sexto que aparece a fojas 1357 vta. **H.2)** Sobre la falta de aplicación del Art. 76, numeral 7, literal a) de la Constitución de la República del Ecuador, esta Sala llega a la convicción de que no se ha privado al actor del derecho a la defensa observando que las partes accedieron al órgano judicial y que han presentado las pruebas y documentos que estimaron pertinentes como se expresó en el literal D.1) de la presente resolución. **H.3)** Finalmente sobre la falta de aplicación del Art. 139 numeral 2 y 259, inciso segundo del Código Tributario, en relación a la invalidez de los actos administrativos y la presunción de validez de dichos actos el Tribunal A quo en el considerando sexto a fojas 1360 vta. indica: "*suspensión que implica que ninguna autoridad pueda acoger los datos de dicho informe para levantar glosas, como en efecto así ha sucedido en esta causa con respecto a las glosas 'Suministros y Materiales' y 'Ajuste informe Dirección Nacional de Hidrocarburos'...*", *documentación sobre la cual la Sala deja constancia que la documentación indicada consta agregada a fojas 236-247 del proceso, en copias simples, documentación que en las condiciones indicadas no constituye prueba plena ni semiplena que permita su valoración al tenor de lo establecido en el Art. 270 del Código Tributario, de lo que se infiere que la parte actora no ha demostrado los argumentos por los que impugna...*". Esta Sala también en este punto considera que el recurrente lo que pretende es que se vuelva a valorar la prueba, situación que no le es permitida a este Tribunal de Casación. Por lo expuesto no se aprecia que se ha configurado la causal invocada. **H.4.** No deja de llamar la atención que

## RECURSO DE CASACIÓN

**N° 567-2011**

el recurrente alegue incesantemente que se le privó del derecho a la defensa, sin que del texto de la sentencia se colija la existencia de prueba alguna de que PETROAMAZONAS le impidió al recurrente el acceso a la documentación de la empresa; y aún si ése hubiera sido el caso, en nuestro ordenamiento jurídico existen recursos expeditos que posibilitan y garantizan ese acceso y a los cuales pudo haber recurrido el ahora casacionista para preparar con antelación la documentación que eventualmente respaldare su posición.-----

### IV.- DECISIÓN

Por las consideraciones expuestas, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional, **ADMINISTRANDO JUSTICIA EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LEYES DE LA REPÚBLICA**, expide la siguiente: -----

### SENTENCIA

Rechaza el recurso interpuesto. Sin costas. Actúa el Ab. Diego Acuña Naranjo como Secretario Relator de conformidad con el oficio N° 03-P-SCT-2014 de 8 de enero de 2014. Notifíquese. Publíquese y devuélvase. f) Dra. Maritza Tatiana Pérez Valencia, **JUEZA PRESIDENTA**; Dr. Juan Montero Chávez, **CONJUEZ NACIONAL**; Dr. José Luis Terán Suárez, **CONJUEZ NACIONAL**; Certifico.- Abg. Diego Acuña Naranjo **SECRETARIO RELATOR**.