

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA DEL ECUADOR

SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO

JUEZ PONENTE: DR. JOSÉ LUIS TERÁN SUÁREZ

**VOTO DE MAYORÍA DEL DR. JOSÉ LUIS TERÁN SUÁREZ Y DRA. ANA
MARÍA CRESPO SANTOS**

Quito, martes 25 de agosto del 2015, las 14h52.-

ASUNTO

Resolución al recurso de casación interpuesto por el economista Juan Miguel Avilés Murillo, Director Regional Litoral Sur del Servicio de Rentas Internas, en contra de la sentencia del 21 de marzo de 2013, las 09h27, emitida por la Cuarta Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 2, con sede en la ciudad de Guayaquil, dentro del juicio de impugnación No. 2011-0154, deducido por la señora Leticia Eulalia Macías Zambrano, en calidad de Gerente General y representante legal de la compañía LA GANGA R.C.A. S.A., en contra de la Resolución No. 109012011RREC026814, de 11 de octubre de 2011, en la que se acepta parcialmente el reclamo administrativo presentado contra el Acta de Determinación No. 0920110100187 correspondiente al Impuesto a la Renta del año 2007.

1. ANTECEDENTES

1.1 Mediante escrito del 29 de abril de 2013, el Econ. Juan Miguel Avilés Murillo, en calidad de Director Regional Litoral Sur del Servicio de Rentas Internas, fundamentó el recurso de casación en la causal tercera del art. 3 de la Ley de Casación. Estimó que en la sentencia recurrida se infringieron las

siguientes normas de derecho: arts. 115 y 194 numeral 1 del Código de Procedimiento Civil, 1720 del Código Civil, 91 y 96 numeral 3 del Código Tributario, por falta de aplicación a los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba, que conllevaron a la falta de aplicación en un caso y aplicación indebida en otro del art. 10.1 de la Ley de Régimen Tributario Interno, art. 32 numeral 7 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno y arts. 10 numerales 9 y 11 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

1.1.1 El recurrente argumenta en su recurso que conforme señala la jurisprudencia la causal tercera del art. 3 de la Ley de Casación busca subsanar el error en la valoración de la prueba, cuando el Tribunal de instancia haya aplicado indebidamente o dejado de aplicar, o interpretado erróneamente los preceptos jurídicos que regulan la valoración de la prueba; que esta causal procede cuando la valoración de la prueba del juez *A quo* es contraria a las leyes de la lógica.

1.1.1.1 GLOSA DE APORTES A LA SEGURIDAD SOCIAL Y BENEFICIOS SOCIALES E INDEMNIZACIONES. A) Cuenta “Comedor”.- Que en el considerando CUARTO de la sentencia de instancia en el numeral 4.2.1., que trata respecto a esta cuenta, al parecer la Sala realiza una valoración al informe pericial presentado por la perito insinuada por la parte demandada, de lo cual se podría colegir que la parte actora presentó todos los documentos de sustento de la glosa, con lo cual se desvirtuaría en su totalidad la glosa; que la apreciación que realiza la Sala al valorar el referido informe se basa en un análisis de información sacada de contexto, ya que en dicho informe se menciona que la documentación presentada correspondía a un valor que fue dado de baja ya en la etapa del reclamo, sin embargo la Sala solo copia un extracto de dicha respuesta para dar de baja la glosa en cuestión; que el Tribunal de instancia no ha observado el precepto aplicable para la valoración

de la prueba prescrito en el art. 115 del Código de Procedimiento Civil, “...al sacar de contexto las pruebas que obran del proceso para de esa forma poder sustentar el dar de baja una glosa que se encontraba impuesta de forma fundamentada por la Administración Tributaria. No existe lógica en la valoración de la prueba realizada por la Sala, al momento en la que no valora la prueba en su conjunto, actuando con total indiferencia ante los principios de la sana crítica, pretendiendo incluso tergiversar los dichos del perito para motivar su sentencia”; estas inconsistencias de la sentencia han llevado a la aplicación indebida del art. 10.1 de la Ley de Régimen Tributario Interno ya que si la Sala hubiere valorado correctamente la prueba hubiera determinado que los gastos no cumplen con los presupuestos normativos para su deducibilidad. **B) Cuenta “indemnización Empleados”**.- Que igualmente en el considerando CUARTO numeral 4.2.1. de la sentencia de instancia “...que afecta al casillero de Aportes a la Seguridad Social, Beneficios Sociales e Indemnizaciones se puede apreciar lo siguiente: “A fojas 172 y 173 consta el Contrato de Tercerización celebrado entre las compañías LA GANGA RCA CIA LTDA y DALACOR S.A. De fojas de la 177 a la 331 constan los roles de pago, asientos de diario del pago a empleados tercerizados, los medios de pago, las actas de finiquito (...) En virtud de la normativa citada y aplicable para el presente caso, así como de las pruebas constantes, la presente Sala decide reconocer el valor de 21,771.99 USD como indemnizaciones, con efecto sobre el Casillero No. 727 “Beneficios Sociales e Indemnizaciones”; que la Sala nuevamente no valora las pruebas correctamente ya que de conformidad al art. 115 del Código de Procedimiento Civil debía valorar toda la prueba y en su conjunto; que en la etapa administrativa nunca se presentó el contrato de tercerización; que en la etapa judicial el propio perito insinuado por la parte actora en su informe manifiesta que no debe ni tiene por qué adjuntar el contrato al informe, así como también la perito insinuada por la autoridad demandada tampoco pudo

verificar la existencia de dicho contrato; que la Sala al momento de establecer la existencia del contrato debido que obra de autos, no valora en absoluto su pertinencia, esencia, naturaleza o características para determinar un gasto como deducible; que en la sentencia no se valoró la prueba clave de esta glosa que es el contrato de tercerización; que la Sala no emite ningún tipo de apreciación o valoración respecto del contrato; que *“...no establece si se encuentra firmado por la parte únicamente, o si se celebró ante notario, por lo cual al momento de valorar la prueba, la Cuarta Sala tampoco aplica lo prescrito en el artículo 1720 del Código Civil y en numeral 1 del art. 194 del Código de Procedimiento Civil, para poder apreciar si este contrato realmente cumple con los presupuestos para que en efecto sea oponible a terceros y pueda ser considerado como prueba en este juicio de que dichos documentos que pertenecen a la Compañía DALACOR S.A. pueden ser usados en beneficio de la GANGA como gasto deducible”*, que por la no valoración de la prueba la Sala está omitiendo la aplicación de los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba contenidos en los arts. 115 y 194 numeral 1 del Código de Procedimiento Civil y art. 1720 del Código Civil, lo cual llevó a que se aplique erróneamente la norma sustantiva contenida en el art. 10.9 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

1.1.1.2 GLOSA PROVISIÓN DE CUENTAS INCOBRABLES.- La presente glosa está analizada en la sentencia de instancia en el considerando CUARTO, numeral 4.2.4 de la sentencia recurrida, que expone *“...que el Contribuyente ha demostrado haber realizado la provisión de cuentas incobrables acorde a los porcentajes establecidos por la norma, por lo cual es la Administración la que debe probar lo contrario, o que dichos créditos se han realizado con terceros relacionados. Sin embargo la glosa no se fundamentó en aquellas observaciones sino en la falta de documentación soporte que respalde los valores por provisiones calculados por la compañía actora. Ahora bien, la*

valoración que la Sala realiza de la prueba es realmente inoficiosa al insistir en demostrar que el contribuyente cumplió con los porcentajes de provisión previstos en el artículo 10 numeral 11 de la LRTI, sin embargo traslada la carga de la prueba a la Administración Tributaria cuando es el contribuyente quien debe probar todos aquellos valores respecto a los cuales ha realizado su declaración, por el hecho de que es él quien custodia sus documentos contables”; que la glosa de provisión de cuentas incobrables tiene como fundamento la falta de documentación de soporte y la Sala en ningún momento en su valoración de la prueba determina el hecho que la Administración Tributaria se haya visto impedida de confirmar mediante un soporte documental la correspondencia de las provisiones realizadas por la compañía actora; que la perito Ing. Elena Solórzano en su informe menciona, que el contribuyente no presentó los comprobantes de venta que soportan el valor glosado por la comisión de tarjetas de crédito, ni asiento contables donde se registren los comprobantes de venta que soporten el valor glosado, ni mayores; que “...Señores Magistrados es evidente que la Cuarta Sala no se ha tomado la molestia de valorar la prueba en su conjunto, y tampoco todas las pruebas que obran de autos en el presente proceso, ha prescindido además de todo principio de la sana crítica y de la lógica, al momento de expresar su indiferencia ante la existencia o inexistencia de prueba documental que apoye su criterio”; que “...Ahora bien, esta inconsistente y errada valoración de la prueba realizada por la Sala de instancia, inobservando a la vez lo prescrito en el artículo 96 del Código Tributario respecto a que es obligación del Contribuyente exhibir los documentos originarios de sus obligaciones tributarias, así como lo previsto en el artículo 91 del Código Tributario en el cual se establece que la determinación directa se realizará en base de la propia documentación del contribuyente incluyendo los documentos de los que se pueda establecer de manera exacta la actividad gravada o el hecho generador,

ha conllevado a que se aplique indebidamente el artículo 10.11 de la Ley de Régimen Tributario Interno al declarar la deducibilidad de la Provisiones por Cuentas incobrables por LA GANGA en su declaración”. Por lo mencionado solicita se case la sentencia y se ratifique las glosas impuestas mediante Acta de Determinación Tributaria No. 0920110100187, ratificada por la Resolución No. 109012011RREC026814.

1.2 Por auto del 17 de septiembre de 2013, las 08h15, la Sala de Conjuces de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, admitió el recurso por la causal tercera del art 3 de la Ley de Casación, por falta de aplicación de los arts. 115 y 194 numeral 1 del Código de Procedimiento Civil, 1720 del Código Civil, 91 y 96 numeral 3 del Código Tributario, que conllevaron a la falta de aplicación en un caso y aplicación indebida en otro del art. 10.1 de la Ley de Régimen Tributario Interno, art. 32 numeral 7 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno y arts. 10.9 y 10.11 de la Ley de Régimen Tributario Interno; y, ordenó correr traslado a la contraparte para que dentro del término previsto en el art. 13 de la Ley de Casación, sea contestado fundamentadamente.

1.3 La compañía LA GANGA R.C.A. S.A., en la contestación al recurso manifiesta: Que el recurrente al interponer el recurso de casación fundamentado en la causal tercera pretende que la Sala Especializada realice una nueva valoración de las pruebas, lo cual va más allá de su atribución; que el Tribunal *A quo* lo que hace es precisamente apreciar todas y cada una de las pruebas aportadas y al mencionarlas de forma pertinente y oportuna de acuerdo a la glosa en análisis; que el Tribunal acepta el gasto de indemnización de empleados no solo por el hecho del contrato de tercerización celebrado entre las partes sino por la apreciación que hace en conjunto de las pruebas que para desvanecer la glosa fueron aportadas debida y legalmente

dentro del término que el Tribunal concedió; que el recurrente menciona que la sentencia de instancia en el análisis del gasto de la cuenta “Comedor” se ha realizado una valoración al informe de la perito Elena Solórzano, basada en una información sacada de contexto, dando a entender que éste ha sido en único medio probatorio que el Tribunal ha utilizado para dar de baja a la glosa, cuando de la lectura de la sentencia se puede apreciar que eso es totalmente falso. Sobre la cuenta “Indemnización empleados” alegando principalmente la inexistencia del contrato de tercerización celebrado entre LA GANGA R.C.A. S.A. y DALACOR S.A., su invalidez e inoponibilidad ante terceros, hay que mencionar que el contrato consta a fojas 172 y 173 del proceso tal como lo menciona la sentencia y se encuentra firmado y sellado por la Inspectoría Provincial del Trabajo del Guayas; que el recurrente califica al contrato en mención como prueba clave, siendo que en la etapa administrativa no solo que nunca nos fue solicitado, sino que además se limitaba a afirmar que los fallos judiciales fueron en contra de la compañía DALACOR S.A. y no contra LA GANGA R.C.A. S.A. y que no se había adjuntado medios de pago, ni actas de finiquito, motivos por los cuales se mantenía la glosa; y, ahora, cuando la Sala comprueba y sentencia la deducibilidad del gasto, por cuando existe: 1. Contrato de Tercerización Laboral; 2. Las actas de finiquito con las firmas correspondientes; y, 3. Los medios de pago pertinentes; que la Administración Tributaria pretende que el juez de instancia no considere a los documentos mencionados como medio de prueba suficiente. En lo referente a la glosa provisión de cuentas incobrables, la Administración nuevamente alega que la Sala no ha aplicado el art. 115 del Código de Procedimiento Civil; que la compañía actora entregó al SRI, la información solicitada por esta, la que al parecer por no contar con la forma preestablecida, parece no haberlo satisfecho desconociendo la realidad del negocio de la compañía; que lo que le preocupa a la Administración Tributaria, son las formalidades, desconociendo

principios como el de la prevalencia de la realidad económica que ayudan a comprender la naturaleza y el manejo del negocio de la empresa actora; que la Sala de instancia lo que hace realmente es citar las partes probatorias más esenciales sin que ello implique que el Tribunal haya desconocido o reconocido de forma parcial y a conveniencia cada una de las pruebas; que la Sala realiza el detalle de los hechos controvertidos, los sometió a juicio de comprobación a través de las pruebas que aportaron las partes y en virtud de ello procedió a la aplicación de la norma jurídica pertinente.

1.4 El Tribunal *A quo* en la sentencia recurrida, “...declara **PARCIALMENTE con lugar la demanda interpuesta por LETICIA EULALIA MACÍAS ZAMBRANO, por los derechos que representa de la Compañía LA GANGA R.C.A. S.A., en calidad de GERENTE GENERAL, presentada en contra del Director Regional del Servicio de Rentas Internas Litoral Sur, dejando sin efecto la totalidad de las glosas a los casilleros 726 “Aportes a la Seguridad), casillero 727 “Beneficios Sociales e Indemnizaciones”, casillero 752 “Provisión de Cuentas Incobrables”; modifica la glosa al casillero 754 “Intereses Comisiones Bancarias Locales” y la fija en la suma de \$ 41.045,09 USD; y, ratifica la glosas a los casilleros 736 “Promoción y Publicidad”, 747 “Notarios y Registradores de la Propiedad”, 749 “Depreciación a los Activos Fijos” y 761 “Otros Gastos Locales” más los intereses y multas de ley.”**

2. JURISDICCION Y COMPETENCIA

2.1 Este Tribunal Especializado es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación, en virtud de las Resoluciones Nos. 004-2012 de 25 de enero de 2012 y 341 -2014 de 17 de diciembre de 2014, emitidas por el

Pleno del Consejo de la Judicatura; Resoluciones Nos. 01-2015 y 02-2015 de 28 de enero de 2015, expedidas por el Pleno de la Corte Nacional de Justicia; así como por el sorteo que consta en el proceso y en atención a lo previsto en los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República Ecuador, 185 segunda parte, número 1 del Código Orgánico de la Función Judicial y artículo 1 de la Codificación de la Ley de Casación.

3. VALIDEZ PROCESAL

3.1 En la tramitación del presente recurso extraordinario de casación se han observado las solemnidades inherentes a esta clase de impugnaciones y no existe nulidad alguna que declarar.

4. PLANTEAMIENTO DE LOS PROBLEMAS JURÍDICOS

4.1 El recurrente Econ. Juan Miguel Avilés Murillo, en calidad de Director Regional Litoral Sur del Servicio de Rentas Internas, formula el siguiente cargo en contra de la sentencia dictada por la Cuarta Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 2, con sede en la ciudad de Guayaquil:

Cargo único: “falta de aplicación” de preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba establecidos en los arts. 115 y 194 numeral 1 del Código de Procedimiento Civil, 1720 del Código Civil, 91 y 96 numeral 3 del Código Tributario, que conllevaron a la falta de aplicación en un caso y aplicación indebida en otro del art. 10.1 de la Ley de Régimen Tributario Interno, art. 32 numeral 7 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno; y, arts. 10.9 y 10.11 de la Ley de Régimen Tributario Interno (causal tercera).

5. CONSIDERACIONES Y RESOLUCIÓN DE LOS PROBLEMAS JURÍDICOS

5.1 El recurso de casación es de carácter extraordinario, de alta técnica jurídica, formal y excepcional, cuyo principal objetivo es la defensa del *ius constitutionis*, esto es, protege el ordenamiento jurídico imperante a través de la correcta interpretación y aplicación del Derecho, con el propósito de hacer efectivos los principios de seguridad jurídica, legalidad e igualdad en la aplicación de la Ley, mediante dos vías ordenadas: por un lado, la llamada función nomofiláctica de protección y salvaguarda de la norma, y por otro lado la función uniformadora de la jurisprudencia en la interpretación y aplicación del derecho objetivo. Así las cosas, la crítica del recurrente a la sentencia de instancia, para conseguir ser examinada por la Sala de casación, ha de tener por objeto las consideraciones de ésta, que constituyan la *ratio decidendi* del fallo.

5.2 La administración tributaria fundamenta su recurso en la causal tercera del art. 3 de la Ley de Casación que dispone:

“3ra. 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”.

La causal aludida 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. Vale decir que la valoración de la prueba es una atribución jurisdiccional soberana o autónoma de los jueces o tribunales de instancia. El Tribunal de Casación no tiene otra atribución que la de fiscalizar o controlar que en esa valoración no se hayan violado normas de derecho que regulen expresamente la valoración de la prueba. En esta virtud, para que prospere el recurso de casación por la causal tercera se deben cumplir las siguientes exigencias que requiere la técnica jurídica: 1.- Identificar el medio de prueba en el que, a su juicio, se ha infringido la norma o normas de derecho que regulan la valoración de esa prueba; 2.- Identificar la norma o normas de derecho que regulan la valoración de esa prueba; 3.- Demostrar con razonamientos de lógica jurídica completos, concretos y exactos, en qué consiste la transgresión de la norma o normas de derecho que regulan la valoración de la prueba; 4.- Identificar las normas sustantivas o materiales que en la parte resolutive de la sentencia han sido equivocadamente aplicadas o no han sido aplicadas, por la trasgresión de los preceptos jurídicos que rigen la valoración de la prueba.

5.3 El recurrente manifiesta que en la sentencia existe falta de aplicación de las normas señaladas en el considerando 4.1 de esta sentencia, cuyos textos son los siguientes:

CÓDIGO DE PROCEDIMIENTO CIVIL

“Art. 115.- La prueba deberá ser apreciada en conjunto, de acuerdo con las reglas de la sana crítica, sin perjuicio de las solemnidades prescritas en la ley sustantiva para la existencia o validez de ciertos actos.”

El juez tendrá obligación de expresar en su resolución la valoración de todas las pruebas producidas.”

“Art. 194.- El instrumento privado en que una persona se obliga a dar, hacer o no hacer alguna cosa, o en que confiesa haberla recibido o estar satisfecha de alguna obligación, hace tanta fe como un instrumento público en los casos siguientes, siempre que la ley no prevenga la solemnidad del instrumento público:

1. Si el que lo hizo o mandó hacer lo reconoce como suyo ante cualquier juez civil, notario público o en escritura pública;”

CÓDIGO CIVIL

“Art. 1720.- La fecha de un instrumento privado no se cuenta, respecto de terceros, sino desde el fallecimiento de alguno de los que lo han firmado, o desde el día en que ha sido copiado en un registro público, o en que conste haberse presentado en juicio, o en que haya tomado razón de él o lo haya inventariado un empleado competente, con el carácter de tal.”

CÓDIGO TRIBUTARIO

“Art. 91.- Forma directa.- 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...”

“Art. 96.- Deberes formales.- Son deberes formales de los contribuyentes o responsables:

3. Exhibir a los funcionarios respectivos, las declaraciones, informes, libros y documentos relacionados con los hechos generadores de obligaciones tributarias y formular las aclaraciones que les fueren solicitadas.”

LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO

“Art. 10.- Deducciones.- En general, con el propósito de determinar la base imponible sujeta a este impuesto se deducirán los gastos que se efectúen con el propósito de obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana que no estén exentos.

En particular se aplicarán las siguientes deducciones:

1.- Los costos y gastos imputables al ingreso;

9.- Los sueldos, salarios y remuneraciones en general; los beneficios sociales; la participación de los trabajadores en las utilidades; las indemnizaciones y bonificaciones legales y 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;

11.- Las provisiones para créditos incobrables originados en operaciones del giro ordinario del negocio, efectuadas en cada ejercicio impositivo a razón del 1% anual sobre los créditos comerciales concedidos en dicho ejercicio y que se encuentren pendientes de recaudación al cierre del mismo, sin que la provisión acumulada pueda exceder del 10% de la cartera total.

Las provisiones voluntarias así como las realizadas en acatamiento a leyes orgánicas, especiales o disposiciones de los órganos de control no serán deducibles para efectos tributarios en la parte que excedan de los límites antes establecidos.

La eliminación definitiva de los créditos incobrables se realizará con cargo a esta provisión y a los resultados del ejercicio, en la parte no cubierta por la provisión, cuando se haya cumplido una de las siguientes condiciones:

- Haber constado como tales, durante cinco años o más en la contabilidad;*
- Haber transcurrido más de cinco años desde la fecha de vencimiento original del crédito;*
- Haber prescrito la acción para el cobro del crédito;*
- En caso de quiebra o insolvencia del deudor;*
- Si el deudor en una sociedad, cuando ésta haya sido liquidada o cancelado su permiso de operación.*

No se reconoce el carácter de créditos incobrables a los créditos concedidos por la sociedad al socio, a su cónyuge o a sus parientes dentro del cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad ni los otorgados a sociedades relacionadas. En el caso de recuperación de los créditos, a que se refiere este artículo, el ingreso obtenido por este concepto deberá ser contabilizado, caso contrario se considerará defraudación.

El monto de las provisiones para cubrir riesgos de incobrabilidad o pérdida del valor de los activos de las instituciones del sistema financiero, que se hagan con cargo al estado de pérdidas y ganancias de dichas instituciones, serán deducibles de la base imponible correspondiente al ejercicio corriente en que se constituyan las mencionadas provisiones. La Junta Bancaria reglamentará la contabilización y forma de inversión de dichas provisiones.

Para fines de la liquidación y determinación del impuesto a la renta, no serán deducibles las provisiones realizadas por los créditos que excedan los porcentajes determinados en el artículo 72 de la Ley General de Instituciones del Sistema Financiero así como por los créditos vinculados concedidos por instituciones del sistema financiero a favor de terceros relacionados, directa o

indirectamente, con la propiedad o administración de las mismas; y en general, tampoco serán deducibles las provisiones que se formen por créditos concedidos al margen de las disposiciones de la Ley General de Instituciones del Sistema Financiero;

REGLAMENTO A LA LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO.

“Art. 32.- Gastos no deducibles.- No podrán deducirse de los ingresos brutos los siguientes gastos:

7. Los costos y gastos no sustentados en los comprobantes de venta autorizados por el Reglamento de Comprobantes de Venta y de Retención.”

5.4 El Tribunal de instancia en la sentencia que consta a fojas 1402 a 1411 del expediente en el considerando CUARTO en el numeral 4.2.1. en su parte pertinente manifiesta: *“4.2.1.- Casillero No. 726 “Aportes a la Seguridad Social” y Casillero No, 727 “Beneficios Sociales e Indemnizaciones”.- ...Del informe efectuado por la perito Elena Solórzano G., presentado el 03 de agosto del 2012, se lee –de la respuesta a la pregunta 2 del pliego presentado por la actora- que la compañía LA GANGA R.C.A. presentó los asientos de diario de la cuenta “COMEDOR”, el cual consta a fojas útiles de este proceso, prueba que para la administración tributaria hacía falta para sustentar el hecho económico de conformidad con el Art. 17 del Código Tributario. En virtud de que la Administración Tributaria dentro del Acta de Determinación No. 0920110100187 esgrime como único argumento para invalidar los comprobantes de venta y medios de pago presentados por la contribuyente el 11 de marzo de 2011 mediante trámite No. 109012011016385, el hecho de que ésta no hizo entrega de los asientos contables, así como de que la contribuyente presentó estos asientos de lo cual da constancia el informe pericial de la Ing. Elena Solórzano G., así como también consta del informe pericial de la perito Elena Solórzano G., presentado el 15 de agosto del 2012,*

que la contribuyente exhibe copias de los comprobantes de venta (facturas y comprobantes de retención) y medios de pago de varios proveedores; y, de que la Administración Tributaria debe apegar sus actuaciones a lo prescrito por la Constitución y la normativa tributaria, en especial a lo previsto por el artículo 76 numeral 7 literal l) y del artículo 81, respectivamente; decide aceptar como gasto deducible la cuenta “Comedor”, con efecto sobre la glosa a los casilleros 726 “Aportes a la Seguridad Social” y Casillero No. 727 “Beneficios Sociales e Indemnizaciones”. Respecto a la Cuenta 52010115 “INDEMNIZACIÓN EMPLEADOS” por 21,771.99 USD, la Administración Tributaria decide mantener esta glosa por cuanto el fallo adjuntado para justificar el gasto, es contra la compañía DALACOR S.A. Al respecto, el artículo 35 de la Constitución Política de la República “Art. 35.- El trabajo es un derecho y un deber social. Gozará de la protección del Estado, el que asegurará al trabajador el respecto a su dignidad, una existencia decorosa y una remuneración justa que cubra sus necesidades y las de su familia. Se regirá por las siguientes normas fundamentales: 11. Sin perjuicio de la responsabilidad principal del obligado directo y dejando a salvo el derecho de repetición, la persona en cuyo provecho se realice la obra o se preste el servicio será responsable solidaria del cumplimiento de las obligaciones laborales, aunque el contrato de trabajo se efectúe por intermediario”. A fojas 172 y 173 consta el Contrato de Tercerización celebrado entre las compañías LA GANGA RCA CIA. LTDA. y DALACOR S.A. De fojas de la 177 a la 331 consta los roles de pago, asientos de diario del pago a empleados tercerizados, los medios de pago, las actas de finiquito, y sentencias judiciales laborales (tanto en contra de la compañía ahora actora como de la tercerizadora DALACOR S.A.). En virtud de la normativa citada y aplicable para el presente caso, así como de las pruebas constantes, la presente Sala decide reconocer el valor de 21,771.99 USD como gasto deducible por indemnizaciones, con

efecto sobre el casillero No. 727 “Beneficios Sociales e Indemnizaciones”. En consecuencia da de baja todas las glosas impuestas a los casilleros 726 y 727 con afectación a la conciliación tributaria...**4.2.4.** Casillero 752 “Provisión de cuentas incobrables”.- ...Asimismo, alega la parte demandada, tal como consta en su escrito de ratificación al informe pericial presentado por la perito insinuada por ésta, la Ing. Elena Solórzano, de fecha 29 de agosto de 2012, que la actora no ha presentado comprobantes de venta que soportan en valor glosado por comisión de tarjetas de crédito, ni asientos contables donde se los registren y que por ello es imposible que se verifique el saldo de cada una de las cuentas por cobrar generadas en el año 2007 o aquellas que quedaron pendiente de cobro durante en referido año y en qué cuenta contable fueron consignados, así también señala en este escrito que es necesaria la colaboración de la parte actora en cuanto a la documentación que les es útil para obtener determinar si los gastos son o no deducibles. La presente Sala, durante la etapa probatoria, mediante providencia emitida el 7 de mayo del 2012, ordenó la diligencia de exhibición de documentos solicitada por la demandada, la cual se llevó a cabo tanto en el expediente del reclamo administrativo, el 7 de junio del 2012 como a los libros contables de la compañía el 15 de junio del 2012, en la cual se exhibió el balance de la compañía donde se establece claramente la cartera por cobrar de la parte, cuyo saldo inicial al comienzo del ejercicio del año 2007 es de \$20`623.103,03, mientras que el saldo final al 31 de diciembre del 2007 es de \$29`078.918,24, lo cual es corroborado por la administración tributaria en la página 80 del acta de determinación tributaria de acuerdo al considerando 12.4.15 de la resolución del reclamo administrativo (página 44) , el contribuyente ingreso un CD donde se establece la forma de cálculo de la provisión de cuentas incobrables, lo cual es corroborado por este Tribunal al momento de efectuarse la diligencia de exhibición del expediente del reclamo administrativo; no obstante esto, la

administración tributaria en la resolución del reclamo administrativo ratifica la glosa de provisión por cuentas incobrables por supuestamente carecer de soportes, no obstante que lo establecido en el numeral 11 del Art. 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno, establece con claridad que la provisión sobre créditos comerciales equivale al 1% de los mismos, sin que pueda exceder el 10% de la cartera total, siendo que la cantidad de \$251.500, ni excede el 1% del total de la cartera de crédito que se ha mantenido constante desde comienzo hasta el final de ejercicio, pues equivale al 0,86% del total de la cuenta de balance "Cuentas por cobrar" y tampoco excede el 10% de provisión acumulada de la cartera total, pues equivale apenas al 2,76%, tampoco la administración tributaria, demuestra que glosa la provisión de cuentas incobrables por que haya demostrado de manera fehaciente que lo que dicen los mayores, balances y demás libros contables no obedezca a la realidad, ni que algún porcentaje siquiera de los valores glosados correspondan a créditos vinculados como lo establece el numeral 11 del Art 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno y el numeral 3 del Art. 21 del Reglamento a dicha ley, incumpliendo lo que establece el segundo inciso del Art. 259 del Código Tributario. La Administración debió demostrar con claridad al menos meridiana que el valor total consignado en este casillero proviene de créditos concedidos a terceros relacionados o que, la contribuyente excede del porcentaje anual permitido para esta cuenta; por esta consideración, este Tribunal decide dar de baja la presente glosa que por la totalidad del valor consignado en el casillero 752 "Provisión de cuentas incobrables" con afectación a la conciliación tributaria".

5.5 El recurrente manifiesta que en la sentencia *A quo* al analizar la cuenta "**Comedor**" saca de contexto el informe presentado por la Ing. Elena Solórzano, perito insinuada por el SRI, ya que dicha profesional indica que la documentación presentada por la empresa actora correspondía a un valor que

fue dado de baja en la etapa del reclamo, sin embargo la Sala solo copia un extracto de dicha respuesta para dar de baja la glosa en cuestión; consecuentemente no ha observado el precepto aplicable para la valoración de la prueba prescrito en el art. 115 del Código de Procedimiento Civil, ya que no valora la prueba en su conjunto y no existe lógica en dicha valoración, estas inconsistencias de la sentencia han llevado a la aplicación indebida del art. 10.1 de la Ley de Régimen Tributario Interno. Que sobre la cuenta “**Indemnización Empleados**”, manifiesta el recurrente que la Sala nuevamente no valora las pruebas correctamente ya que de conformidad al art. 115 del Código de Procedimiento Civil debía valorar toda la prueba y en su conjunto; que en la etapa administrativa nunca se presentó el contrato de tercerización; que en la etapa judicial el propio perito insinuado por la parte actora en su informe manifiesta que no debe ni tiene por qué adjuntar el contrato al informe, así como también la perito insinuada por la autoridad demandada tampoco pudo verificar la existencia de dicho contrato; que la Sala al momento de establecer la existencia del contrato debido que obra de autos, no valora en absoluto su pertinencia, esencia, naturaleza o características para determinar un gasto como deducible; que no se valoró la prueba clave de esta glosa que es el contrato de tercerización ya que la Sala no emite ningún tipo de apreciación o valoración respecto del contrato; que no establece si se encuentra firmado por las partes únicamente, o si se celebró ante notario, por lo que la Sala tampoco aplica lo prescrito en el artículo 1720 del Código Civil y en numeral 1 del art. 194 del Código de Procedimiento Civil, para poder apreciar si este contrato realmente cumple con los presupuestos para que en efecto sea oponible a terceros y pueda ser considerado como prueba en el juicio. En lo concerniente a la glosa “**Provisión de Cuentas Incobrables**”, manifiesta que el Tribunal *A quo* dispone que la empresa actora ha demostrado haber realizado la provisión de cuentas incobrables acorde al porcentaje establecido en la ley y que la

Administración Tributaria debía probar lo contrario o que dichos créditos se han realizado con terceros relacionados, pero la glosa se fundamentó en la falta de documentación soporte que respalde dichas provisiones, que la valoración que realiza la Sala es realmente inoficiosa al insistir en demostrar que el contribuyente cumplió con los porcentajes de provisión previstos en el artículo 10 numeral 11 de la Ley de Régimen Tributario Interno y la Sala en ningún momento en su valoración de la prueba determina el hecho que la Administración Tributaria se haya visto impedida de confirmar mediante un soporte documental la correspondencia de las provisiones realizadas por la compañía actora.

5.6 De lo mencionado en el recurso de casación por parte de la Administración Tributaria se establece que únicamente la fundamentación se realiza en lo referente a la decisión que adopta en Tribunal *A quo* sobre las cuentas Comedor e Indemnización a Empleados, que consta en el numeral 4.2.1 y sobre la glosa Provisión de cuentas incobrables, establecida en el numeral 4.2.4 de la sentencia de instancia; en tal virtud este Tribunal Especializado, procede a realizar el siguiente análisis:

5.7 Sobre la glosa “Provisión de cuentas incobrables” el recurrente no determina de forma precisa el medio de prueba que a su juicio ha sido erróneamente valorado, ya que en su fundamentación alega que *“...Ahora bien, la valoración que la Sala realiza de la prueba es realmente inoficiosa al insistir en demostrar que el contribuyente cumplió con los porcentajes de provisión previstos en el artículo 10 numeral 11 de la LRTI, sin embargo traslada la carga de la prueba a la Administración Tributaria cuando es el contribuyente quien debe probar todos aquellos valores respecto a los cuales ha realizado su declaración, por el hecho de que es él quien custodia sus documentos contables”*. *“...Señores Magistrados es evidente que la Cuarta Sala no se ha*

tomado la molestia de valorar la prueba en su conjunto, y tampoco todas las pruebas que obran de autos en el presente proceso, ha prescindido además de todo principio de la sana crítica y de la lógica, al momento de expresar su indiferencia ante la existencia o inexistencia de prueba documental que apoye su criterio"; “...Ahora bien, esta inconsistente y erraba valoración de la prueba realizada por la Sala de instancia, inobservando a la vez lo prescrito en el artículo 96 del Código Tributario respecto a que es obligación del Contribuyente exhibir los documentos originarios de sus obligaciones tributarias, así como lo previsto en el artículo 91 del Código Tributario en el cual se establece que la determinación directa se realizará en base de la propia documentación del contribuyente incluyendo los documentos de los que se pueda establecer de manera exacta la actividad gravada o el hecho generador, ha conllevado a que se aplique indebidamente el artículo 10.11 de la Ley de Régimen Tributario Interno al declarar la deducibilidad de la Provisiones por Cuentas incobrables por LA GANGA en su declaración” (el subrayado es de la Sala), de lo manifestado se determina que no se ha configurado la causal tercera ya que el recurrente no cumple con el primer requisito detallado en el considerando 5.2 de esta sentencia, consecuentemente no se configura el vicio y causal alegada.

5.7.1 En lo referente a la glosa “Aportes a la Seguridad Social y Beneficios Sociales e indemnizaciones” en la que consta las cuentas “Comedor” e “Indemnización Empleados”, este Tribunal de Casación manifiesta lo siguiente:

5.7.2 Sobre la cuenta “**Comedor**” el recurrente manifiesta que el Tribunal de instancia saca de contexto el informe presentado por la Ing. Elena Solórzano, perito insinuada por el SRI, consecuentemente no ha observado el precepto aplicable para la valoración de la prueba prescrito en el art. 115 del Código de Procedimiento Civil, ya que no valora la prueba en su conjunto y no existe lógica en dicha valoración. Así en la sentencia de instancia a fojas 1406

manifiesta lo siguiente: “...Del informe efectuado por la perito Elena Solórzano G., presentado el 03 de agosto del 2012, se lee –de la respuesta a la pregunta 2 del pliego presentado por la actora- que la compañía LA GANGA R.C.A. presentó los asientos de diario de la cuenta “COMEDOR”, el cual consta a fojas útiles de este proceso, prueba que para la administración tributaria hacía falta para sustentar el hecho económico de conformidad con el Art. 17 del Código Tributario. En virtud de que la Administración Tributaria dentro del Acta de Determinación No. 0920110100187 esgrime como único argumento para invalidar los comprobantes de venta y medios de pago presentados por la contribuyente el 11 de marzo de 2011 mediante trámite No. 109012011016385, el hecho de que ésta no hizo entrega de los asientos contables, así como de que la contribuyente presentó estos asientos de lo cual da constancia el informe pericial de la Ing. Elena Solórzano G., así como también consta del informe pericial de la perito Elena Solórzano G., presentado el 15 de agosto del 2012, que la contribuyente exhibe copias de los comprobantes de venta (facturas y comprobantes de retención) y medios de pago de varios proveedores; y, de que la Administración Tributaria debe apegar sus actuaciones a lo prescrito por la Constitución y la normativa tributaria, en especial a lo previsto por el artículo 76 numeral 7 literal I) y del artículo 81, respectivamente; decide aceptar como gasto deducible la cuenta “Comedor”..” (el subrayado es de la Sala). En el informe pericial presentado el 15 de agosto del 2012 por la perito Ing. Elena Solórzano García, a fojas 1331 vuelta y 1332 en relación a lo señalado por el Tribunal de instancia en lo referente a la cuenta en análisis, determina lo siguiente al responder las interrogantes de la compañía actora: “**Que los señores peritos anexen al informe los asientos contables que componen los mayores que conforman la cuenta en mención.** Debido al volumen de documentación presentada por el contribuyente se seleccionó de manera aleatoria asientos contables

*correspondientes a la cuenta No. 52020108 “Comedor”. En el anexo No. 1 se adjuntan los asientos contables. Es necesario indicar que la sola presentación del asiento contable no es justificativo suficiente para probar contablemente si efectivamente existió un costo o gasto, el mismo debe estar debidamente soportado y registrado en la contabilidad de la compañía. Es decir deben formar parte del ciclo contable, el cual comprende varias etapas hasta llegar a obtener los estados financieros, en los cuales constan los resultados de la contabilidad de la empresa. **Ciclo Contable:** -Documentación Fuente: documentación que soporta el registro de operaciones que suceden en una empresa. (Comprobantes de venta y retención) –Asientos de diario – Mayores contables – Balance de comprobación – Estados financieros. Por tanto, resulta inoficioso únicamente presentar asientos contables ya que los mismos deben estar sustentados por documentación que soporta el registro de operaciones que suceden en una empresa (comprobantes de venta y retención) y su respectivo medio de pago. **Que los señores peritos describan los documentos que soportan dichos asientos.** El contribuyente registra en la cuenta No. 52020108 “Comedor” el valor de USD 238,848.85. De la revisión a la documentación entregada por el contribuyente a la Administración Tributaria, se observa asientos de diario, copia de comprobantes de venta (facturas y comprobantes de retención en la fuente), así como el medio pago de varios proveedores, documentación que soporta el valor de USD 237.149.68, cabe indicar que dicho valor fue considerado como gasto deducible por la Administración Tributaria en la etapa del reclamo”.*

5.7.3 De lo expuesto se establece que el Tribunal de instancia, sacó de contexto lo establecido por la perito Ing. Elena Solórzano, ya que en la sentencia da entender que el contribuyente ha presentado toda la documentación que sustenta todo el costo y gasto, y que la perito en mención en su informe avala lo dicho, cuando lo que realmente se establece en el

informe pericial es que la documentación presentada soporta un valor que ya fue considerado como gasto deducible por el Servicio de Rentas Internas en la etapa administrativa, consecuentemente la Sala de instancia no valoró la prueba del informe pericial en su conjunto conforme lo establece el art. 115 del Código de Procedimiento Civil que lo llevó a aplicar indebidamente al art. 10.1 de la Ley de Régimen Tributario interno, en tal virtud se configura el vicio alegado por el recurrente. Por lo mencionado este Tribunal Especializado procede a realizar el siguiente análisis sobre la cuenta “Comedor”:

5.7.4 En la Resolución No. 109012011RREC026814, impugnada en lo referente a la cuenta “Comedor” a fojas 14 vuelta del expediente menciona: *“12.1.25. Que en relación a la presente cuenta contable que forma parte del casillero 727 “Beneficios Sociales e Indemnizaciones”, el contribuyente presentó copia de los comprobantes de venta con su respectivo comprobante de retención que soportan el casillero, copia de los respectivos medios de pago (documentación que fue presentada durante el proceso de auditoría) y adicionalmente adjunto impresión de los asientos contables realizados por cada una de las facturas emitidas. 12.1.26. Que del análisis a la documentación detallada en el numeral precedente, la Administración Tributaria pudo establecer, mediante la revisión a los asientos contables, el valor que fue cargado al gasto dentro de la cuenta contable No. 52010108 “COMEDOR” por cada una de las facturas presentadas por el contribuyente, razón por la cual se considera procedente aceptar como gasto deducible el valor de USD 237.149,68; el detalle de la documentación presentada por el contribuyente se expone en las pestañas denominadas “52010108” y “FACTURAS COMEDOR” del anexo 1 de la presente resolución”.*

5.7.5 A fojas 1119 consta el informe pericial presentado el 3 de agosto 2012, por la perito Ing. Elena Solórzano al responder la interrogante sobre la cuenta

“Comedor” manifiesta: “ 2. En relación a la cuenta Comedor, digan lo peritos las cuentas contables que la conforman, los movimientos de las mismas y anexen al informe los asientos contables que componen los mayores que la conforman; así como haga una descripción de los documentos que soportan dichos asientos”; en la respuesta indica: “A continuación se detalla el movimiento de la cuenta No. 52020108 “Comedor”

| No. Cuenta | Nombre de Cuenta | Debe (USD) | Haber (USD) | Saldo (USD) |
|------------|------------------|------------|-------------|-------------|
| 52020108 | Comedor | 266,572.15 | 27,723.30 | 238,848.85 |

En la inspección contable llevada a cabo en la oficina del contribuyente, para soportar el valor glosado en la cuenta 52020108 “Comedor”, únicamente presentó asientos de diario. Es necesario indicar que la sola presentación del asiento contable no es justificativo suficiente para probar contablemente si efectivamente existió un costo o gasto, el mismo debe estar debidamente soportado con documentación que sustente el registro de operaciones que suceden en una empresa (comprobantes de venta y retención) y su respectivo medio de pago. Es decir deben formar parte del ciclo contable, el cual comprende varias etapas hasta llegar a obtener los estados financieros, en los cuales consta los resultados de la contabilidad de la empresa”. A fojas 1331 vuelta y 1332 en el segundo informe pericial presentado el 15 de agosto de 2012, por la perito mencionada, sobre la cuenta en mención expresa: **“COMEDOR Que los señores peritos indiquen la cuentas contables que conforman la cuenta en mención. La cuenta contable No. 52020108 corresponde a la cuenta “Comedor”:**

| No. Cuenta | Nombre de la Cuenta |
|------------|---------------------|
| | |

| | |
|----------|---------|
| 52020108 | Comedor |
|----------|---------|

Que los señores peritos indiquen los movimientos que conforman la cuenta en mención. A continuación se detalla el movimiento de la cuenta No. 52020108 “Comedor”:

| No. Cuenta | Nombre de Cuenta | Debe (USD) | Haber (USD) | Saldo (USD) |
|------------|------------------|------------|-------------|-------------|
| 52020108 | Comedor | 266,572.15 | 27,723.30 | 238,848.85 |

Que los señores peritos anexen al informe los asientos contables que componen los mayores que conforman la cuenta en mención. Debido al volumen de documentación presentada por el contribuyente se seleccionó de manera aleatoria asientos contables correspondientes a la cuenta No. 52020108 “Comedor”. En el anexo No. 1 se adjuntan los asientos contables. Es necesario indicar que la sola presentación del asiento contable no es justificativo suficiente para probar contablemente si efectivamente existió un costo o gasto, el mismo debe estar debidamente soportado y registrado en la contabilidad de la compañía. Es decir deben formar parte del ciclo contable, el cual comprende varias etapas hasta llegar a obtener los estados financieros, en los cuales constan los resultados de la contabilidad de la empresa. **Ciclo Contable: -Documentación Fuente: documentación que soporta el registro de operaciones que suceden en una empresa. (Comprobantes de venta y retención) –Asientos de diario – Mayores contables – Balance de comprobación – Estados financieros. Por tanto, resulta inoficioso únicamente presentar asientos contables ya que los mismos deben estar sustentados por documentación que soporta el registro de operaciones que suceden en una empresa (comprobantes de venta y retención) y su respectivo medio de pago. **Que los señores peritos describan los documentos que soportan dichos****

asientos. *El contribuyente registra en la cuenta No. 52020108 “Comedor” el valor de USD 238,848.85. De la revisión a la documentación entregada por el contribuyente a la Administración Tributaria, se observa asientos de diario, copia de comprobantes de venta (facturas y comprobantes de retención en la fuente), así como el medio pago de varios proveedores, documentación que soporta el valor de USD 237.149.68, cabe indicar que dicho valor fue considerado como gasto deducible por la Administración Tributaria en la etapa del reclamo”.*

5.7.6 A fojas 1365 consta el informe pericial del Econ. Walter E. Reyes Mantilla, en lo referente a la cuenta “Comedor” manifiesta al responder la segunda interrogante realizada por la compañía actora lo siguiente: *“La cuenta Comedor se conforma de la cuenta No. 52020108, los movimientos contables que se realizan por dichos egresos son realizados de la siguiente manera: se recibe el documento emitido por el prestador del servicio -sea éste factura o comprobante de venta legalmente emitido-, se ordena el pago y se emite el comprobante de retención en la fuente, al mismo tiempo de (sic) procede a elaborar y registrar el comprobante contable respectivo. Se deja constancia que en el informe presentado el 26 de julio del presente año y por los mismos conceptos, se adjuntaron lo (sic) documentos relacionados con los movimientos contables, esto es todos los asientos de diario correspondiente y el detalle de los comprobantes que sirvieron de base para el pago”.*

5.7.7 De lo mencionado se concluye que la compañía actora no ha adjuntado documentación pertinente para determinar la deducibilidad del gasto, ya que debe constar con los registros que permitan establecer su contabilización, así como también de cumplir con los requisitos formales de la existencia de facturas y retención, ya que de autos consta en el informe pericial de la Ing. Elena Solórzano que el contribuyente ha entregado asientos de diario, copia de

comprobantes de venta (facturas y comprobantes de retención en la fuente), así como el medio pago de varios proveedores, documentación que soporta el valor de USD 237.149.68, resaltando que dicho valor ya fue considerado como deducible en la etapa administrativa lo cual se confirma con lo mencionado en la Resolución impugnada en el numeral 12.1.26., el cual se detalló anteriormente; cabe destacar que a fojas 978 a 1055, obra comprobantes de diario en donde se observa la cuenta comedor, pero dicha documentación se encuentra en fotocopias simples por lo que no tienen validez procesal. Por lo mencionado confirma la glosa de la cuenta “Comedor”.

5.8 En lo concerniente a la cuenta “**Indemnización Empleados**” el recurrente manifiesta que el Tribunal *A quo* no valora la prueba en su conjunto conforme lo establece el art. 115 del Código de Procedimiento Civil, y que tampoco valora el contrato de tercerización celebrado entre las compañías LA GANGA R.C.A. S.A. y DALACOR S.A. El Tribunal de instancia, en lo referente a esta cuenta a fojas 1406 y 1406 vuelta determina que: “...*la Administración Tributaria decide mantener esta glosa por cuanto el fallo adjuntado para justificar el gasto, es contra la compañía DALACOR S.A. Al respecto, el artículo 35 de la Constitución Política de la República “Art. 35. - El trabajo es un derecho y un deber social. Gozará de la protección del Estado, el que asegurará al trabajador el respecto a su dignidad, una existencia decorosa y una remuneración justa que cubra sus necesidades y las de su familia. Se regirá por las siguientes normas fundamentales: 11. Sin perjuicio de la responsabilidad principal del obligado directo y dejando a salvo el derecho de repetición, la persona en cuyo provecho se realice la obra o se preste el servicio será responsable solidaria del cumplimiento de las obligaciones laborales, aunque el contrato de trabajo se efectúe por intermediario”.* A fojas 172 y 173 consta el Contrato de Tercerización celebrado entre las compañías LA GANGA RCA CIA. LTDA. y DALACOR S.A. De fojas de la 177 a la 331

consta los roles de pago, asientos de diario del pago a empleados tercerizados, los medios de pago, las actas de finiquito, y sentencias judiciales laborales (tanto en contra de la compañía ahora actora como de la tercerizadora DALACOR S.A.). En virtud de la normativa citada y aplicable para el presente caso, así como de las pruebas constantes, la presente Sala decide reconocer el valor de 21,771.99 USD como gasto deducible por indemnizaciones, con efecto sobre el casillero No. 727 "Beneficios Sociales e Indemnizaciones". De lo expresado en la sentencia de instancia se establece que no hace valoración alguna al contrato de tercerización ya que únicamente lo menciona y determina en qué fojas consta del expediente, es decir se debía establecer la validez procesal del mismo tomando en consideración lo dispuesto en el art. 1720 del Código Civil, y valorarlo conjuntamente con las demás pruebas que obran del proceso y que únicamente las detalla mas no realiza valoración alguna de las mismas, en tal virtud la Sala juzgadora, no valoró la prueba en su conjunto de conformidad a lo dispuesto en el art. 115 del Código de Procedimiento Civil que lo llevó a que aplique indebidamente el art.10.9 de la Ley de Régimen Tributario Interno, consiguientemente se configura el vicio alegado por el recurrente. Por lo expuesto este Tribunal de Casación realiza en siguiente análisis

5.8.1 *La Administración Tributaria a fojas 8 del expediente sobre la cuenta "Indemnización Empleados" determina: "12.1.14. De lo que establece el numeral 9 del Art. 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno, literal e) del numeral 1 del Art. 21 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, Art. 170 y 183 del Código del Trabajo, vigentes en el año 2007, la Administración Tributaria estableció que solo debe considerar como válidas aquellas indemnizaciones que única y exclusivamente guarden relación con empleados que tuvieron en relación de dependencia con la compañía LA GANGA R.C.A. S.A., y que además estén debidamente*

soportadas con las respectivas actas de finiquito o en su defecto con el fallo judicial correspondiente con su respectiva forma de pago". A fojas 11 vuelta y 12 se determina: "·7. **INDEMNIZACION EMPLEADOS:** La Administración Tributaria luego de haber analizado la documentación soporte presentada por el contribuyente, procedió a dar de **baja parcialmente** las glosas establecidas en las cuentas contables 52010115 "Indemnizaciones Empleados" y 52020115 "Indemnizaciones Empleados" por la cantidad de USD 10,632.37, ratificando como glosa la cantidad de USD 35,144.87 por cuanto no cumple lo establecido en el primer inciso del Art. 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno vigente en el año 2007,..."; posteriormente se determina información relativa a esta cuenta detallando la fecha, el asiento diario, monto y observaciones, en esta última se establece en síntesis lo siguiente: No adjunta documentación de soporte; el fallo judicial es en contra de la compañía Dalacor y no de la Ganga R.C.A. S.A., no adjunta copia de la forma de pago; el acta de finiquito no consta la firma del empleador, ni tiene la calificación (sello y firma) del inspector del trabajo. A fojas 18 en el numeral 12.1.37 se establece un cuadro donde se detalla las transacciones de la cuenta contable en estudio; en el numeral 13.1.38 manifiesta: "Que en relación a las transacciones que se encuentren identificadas con el literal a), el contribuyente dentro del reclamo ingresó la misma documentación que fue presentada durante el proceso de auditoría (detalladas en la pestaña denominada "INDEMNIZACIONES" del anexo 1 de la presente resolución), la cual fue debidamente analizada por la Administración Tributaria, razón por la cual la Administración Tributaria considera procedente ratificar en su totalidad el valor de USD 21.771,99".

5.8.2 A fojas 172 y 173 del expediente consta el Contrato de Tercerización suscrito entre las compañías LA GANGA R.C.A. S.A. y DALACOR S.A., el cual tiene como fecha de suscripción el 8 de marzo del 2005, en la cláusula séptima se indica el plazo del mismo, determinando que será de un año desde la fecha

de suscripción del contrato y se entenderá renovado por períodos iguales, del expediente no existe ninguna prueba que permita verificar la efectiva vigencia del contrato al año 2007, ejercicio fiscal que se está analizando y de conformidad al art. 1720 del Código Civil que dispone: *“La fecha de un instrumento privado no se cuenta, respecto de terceros, sino desde el fallecimiento de alguno de los que lo han firmado, o desde el día en que ha sido copiado en un registro público, o en que conste haberse presentado en juicio, o en que haya tomado razón de él o lo haya inventariado un empleado competente, con el carácter de tal.”*; consecuentemente este contrato privado no se podía haber tomado como prueba respecto a terceros ya que para hacer considerado como instrumento público debía haber sido reconocido ante un notario público o un juez civil, lo cual no ocurre en la especie por lo que dicho contrato no se constituye en prueba válida para justificar el gasto y que sea considerado como deducible. A fojas 177 a 258 constan documentos correspondientes a la empresa DALACOR S.A.; a fojas 266 y 267 consta un acta de finiquito igualmente de la compañía DALACOR S.A. y a fojas 268 a 269 consta documentos de desistimiento relacionados con el empleado del finiquito mencionada; de fojas 290 a la 291 existe acta de finiquito a nombre de DALACOR S.A.; de fojas 294 a 302 y 304 a 306 consta actas de finiquito a nombre de mencionada compañía y a fojas 314 a 316 consta el acta de finiquito a nombre de DALACOR S.A., correspondientes al año 2006. De fojas 259 a 265 constan comprobantes de diario y copias de cheques a nombre de la GANGA. De fojas 277 a la 258 son documentos que pertenecen a la empresa DALACOR S.A. De fojas 270 a 289, de fojas 291, 293, 303, 307, 308 y 309 se encuentran comprobantes de diario, actas de finiquito, copia de cheque y estado de cuenta a nombre de la empresa la GANGA. De fojas 310 a 313 se observa el fallo judicial y comprobante de diario a nombre de la compañía la GANGA. De fojas 317 a 331 se observan comprobantes de diario, acta de finiquito y copias de cheques a nombre de la

empresa la GANGA. En el numeral 12.1.37. (fojas 15) de la Resolución impugnada entre otros datos consta la numeración de los asientos de diario que fueron objeto de la glosa, de los cuales del único que no consta documentación en el proceso es del asiento No. 7010083, hay que resaltar que los comprobantes de diario de la empresa la GANGA que constan en el expediente, si bien es cierto en estos documentos se encuentra con un sello de la Notaria Trigésima del Cantón Guayaquil, en la que se certifica que es conforme al original, pero no se encuentran suscritos ni tienen una firma de responsabilidad, ni siquiera consta con una certificación del contador de la empresa que corrobore su autenticidad ya que dichos documentos son obtenidos de la contabilidad de la empresa actora o en su defecto a través de Notario se de fe de la constatación de dicha documentación en las bases del sistema contable de la empresa, lo cual dentro del proceso no consta, en virtud de lo mencionado es criterio de esta Sala de Casación que dicha documentación no tiene validez procesal, en tal virtud el empresa actora no desvirtúa lo expuesto en la Resolución impugnada la cual goza de presunción de legitimidad y ejecutoriedad de conformidad al art. 82 del Código Tributario, consecuentemente se ratifica la glosa establecida en la cuenta “Indemnización Empleados”.

6. DECISIÓN

6.1 Por los fundamentos expuestos, la Corte Nacional de Justicia, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, **Administrando justicia, en nombre del pueblo soberano del Ecuador, y por autoridad de la Constitución y las leyes de la República,** resuelve:

7. SENTENCIA

7.1 CASAR PARCIALMENTE la sentencia dictada el 21 de marzo de 2013, las 09h27, por la Cuarta Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 2, con sede en la ciudad de Guayaquil, se declara la validez de la glosa: cuentas “Comedor” e “Indemnización Empleados”, en lo demás se estará al fallo de instancia.

7.2 Sin costas.

7.3 Comuníquese, publíquese y devuélvase a la Sala de origen. F) Dr. José Luis Terán Suárez. **JUEZ NACIONAL.** Dra. Maritza Tatiana Pérez Valencia. **JUEZA NACIONAL (V.S.).** Dra. Ana María Crespo Santos. **JUEZA NACIONAL.** Certifico.- f) Ab. Alejandra Morales Navarrete. **SECRETARIA RELATORA.**