

Uentwaho 24-

RECURSO DE CASACION
N° 410-2012

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA DEL ECUADOR

SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO

JUEZA PONENTE: DRA. MARITZA TATIANA PEREZ VALENCIA

ACTOR: RALF SCHNEIDEWIND, REPRESENTANTE LEGAL
DE AZUCARERA VALDEZ S.A

DEMANDADO: DIRECTOR REGIONAL DEL SERVICIO DE
RENTAS INTERNAS DEL LITORAL SUR

(RECORRENTE)

Quito, a 31 de julio de 2014. Las 11h00.-----

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. Intervienen también en la presente causa los doctores Juan Montero Chávez y José Luis Terán Suárez 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 Art. 2 literal c) de la Resolución N° 7-2012 de 27 de junio de 2012. 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.-----

I. ANTECEDENTES

1.1.- El economista Juan Avilés Murillo, en calidad de Director Regional Litoral Sur del Servicio de Rentas Internas, interpone recurso de casación en contra de la sentencia de 17 de abril del 2012, a las 14h42, emitida por la Primera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal N° 2 con sede en la ciudad de Guayaquil, dentro del

RECURSO DE CASACION
N° 410-2012

Juicio de Impugnación N° 2010-0138 la cual estableció: "*declara parcialmente con lugar la demanda de impugnación... confirmándose las Glosas de los casilleros 754 y 761 que se detallan en el considerando Cuarto numeral 4.6 y 4.7, de este fallo, Glosa con Afectación a la Conciliación Tributaria, de la Resolución 109012010RREC027275, emitida el 21 de Octubre del 2010; así como el Acta de Determinación No. 0920100100100145, de fecha 5 de abril del 2010, por concepto del Impuesto a la Renta del ejercicio económico correspondiente al año 2006; y se declaran ilegales, nulos y sin valor jurídico, los actos administrativos impugnados que se contienen en los casilleros 727 y 728 Glosas con afectación al Estado de Resultados; casilleros 727 y 728 Glosas con Afectación a la Conciliación Tributaria;...*"-----

1.2.- El recurrente fundamenta su recurso en la causal primera del Art. 3 de la Ley de Casación, y considera que las normas que se estiman infringidas son: Art. 76 numerales 1 y 7 literal I) de la Constitución de la República; Arts. 4, 5, 7 y 13 del Código Tributario; Art. 10 numeral 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno; Arts. 1, 11, 14 numeral 5, 31, 32 y 73 de la Ley de Seguridad Social; y la Norma Ecuatoriana de Contabilidad NEC N° 26. Manifiesta que la Primera Sala confunde la materia gravada para efectos del seguro social obligatorio con la materia deducible del ingreso para efectos tributarios, esto es un absurdo total puesto que aceptarlo implicaría desestimar las reglas de interpretación de las normas más aún cuando su tenor literal es claro, tal es el caso que para poder deducir la totalidad de lo pagado por la Compañía Azucarera Valdez S.A. por concepto de remuneraciones y beneficios sociales, debía haber aportado sobre el 100% de las mismas, pues si bien no se desconoce que haya pagado a sus trabajadores las correspondientes remuneraciones y beneficios sociales de conformidad con la ley y el contrato colectivo, sólo cumplió para con el seguro social obligatorio en una parte de ellos y no sobre la totalidad de los mismos, de esta manera se verifica que la Primera Sala interpretó erróneamente lo dispuesto en el Art. 10, numeral 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno. Adicionalmente señala que la Compañía Azucarera Valdez provisionó para el año 2006 una determinada cantidad para efectos de cubrir el pago futuro e incierto de pensiones jubilares y más beneficios sociales, lo cual esta correcto hacerlo, en este caso se cumpliría con lo dispuesto por la NEC N° 26 en el número 14, cuando se refiere al reconocimiento de la provisión como

RECURSO DE CASACION
N° 410-2012

pasivo, pero este reconocimiento ya se ha cumplido, mal podía también contabilizar una fracción de dicha provisión en la cuenta de gastos por pagos verificados en el mismo ejercicio económico, puesto que esto constituiría una doble deducción. Alega que al aceptar esta doble deducción, la Primera Sala está interpretando erróneamente lo dispuesto por la NEC N° 26 que establece como requisito para considerarse en la provisión dos componentes: bien se haya establecido por ley o voluntariamente, el tiempo e importe de la obligación sea incierto y futuro. Manifiesta que si la compañía Azucarera Valdez S.A ha realizado un pago por concepto de pensiones jubilares y beneficios sociales en el ejercicio fiscal del año 2006, el gasto se convierte en cierto y presente, real y concreto, es decir que si se ha verificado en un registro contable y más medios probatorios que la compañía realizó un pago que es deducible como tal, entonces ya no era necesario provisionarlo, ya se hizo real y tangible. Argumenta que la sentencia adolece de falta de motivación al tenor de lo dispuesto por el Art. 76 numero 7 letra I de la Constitución, puesto que el fallo recurrido no contempla la argumentación lógica de los hechos que deben estar subsumidos a las normas legales vigentes a la época, incurriendo en errónea interpretación del Art. 1 número 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno y en errónea interpretación de la Norma Ecuatoriana de Contabilidad NEC N° 26, en relación a las glosas "Remuneraciones y Beneficios Sociales" y " Gastos provisiones para pensiones jubilares". Solicita que se case la sentencia recurrida.-----

1.3.- Mediante auto de admisibilidad de 25 de septiembre del 2012, a las 10h00, la Sala de Conjuenza y Conjueces admite a trámite el recurso de casación interpuesto en lo relativo a la causal primera del Art. 3 de la Ley de Casación; únicamente respecto a los Arts. 7 del Código Tributario; 10 de la Ley de Régimen Tributario; 14 de la Ley de Seguridad Social y la Norma Ecuatoriana de Contabilidad NEC N° 26.--

1.4.- Admitido el recurso la parte actora ha emitido su contestación en los siguientes términos: Que respecto a la errónea interpretación de normas dentro de la glosa por beneficios sociales, no existe errónea interpretación de la norma por parte de la Sala Juzgadora, si no por parte de la Administración Tributaria, es ésta precisamente la que determina como glosas ciertos valores cancelados por la Compañía por conceptos de beneficios de contratación colectiva, y señala que el Art. 14 de la Ley de Seguridad Social numeral 5 indica que el beneficio de orden

RECURSO DE CASACION
N° 410-2012

social, no se incluirá en el establecimiento de la base presuntiva de aportación para el seguro social. Señala que la Administración Tributaria reconoce que se ha producido tanto el hecho generador como el económico, sustentando la legalidad de los pagos realizados a los trabajadores, pero se enfoca en que la Compañía no ha aportado al IESS, cuando en realidad no debió hacerlo; ya que los pagos realizados corresponden a bonificaciones voluntarias que no constituyen remuneraciones normales, son pagos de orden social que se acordaron con los empleados en el Contrato Colectivo dentro del mismo tienen el carácter de subsidios ocasionales y que por lo tanto la ley no exige que sean parte de la remuneración del trabajador y por lo tanto al momento en que dichos conceptos remunerativos no son parte de la base imponible, no es obligación de la Compañía pagarlos y por lo tanto no aplica el Art. 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno. Para fundamentar su posición respecto a la glosa mencionada pone a consideración los Arts. 35, numeral 14, 328 de la Constitución Política de la República; Arts. 11 y 14 de la Ley de Seguridad Social; Art.10, numeral 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno y el Art. 16 del Código Tributario. Respecto a la errónea interpretación de normas dentro de la glosa por jubilación patronal señaló que el valor \$ 5'909.062,51 determinado por la compañía Actuaría Consultores Cía. Ltda., en el informe citado por la Administración Tributaria, no es el cargo que la Compañía Azucarera Valdez S.A., debería registrar como Provisión para Jubilación Patronal, sino que es el efecto neto en que se debe incrementar el saldo de esta cuenta entre los saldos a diciembre 31 del 2005 y 2006; pues a dicho monto hay que sumar el efecto de las pensiones y beneficios pagados a jubilados, sin que eso afecte al saldo final de la provisión para Jubilación Patronal calculada por la Compañía Actuaría. Por lo expuesto el actor menciona que el hecho que dichas contabilizaciones no se hayan realizado en un mismo asiento y por el valor neto del ajuste, no quiere decir que en su fondo no signifique lo mismo como lo señala el Art. 17 del Código Tributario. 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**

RECURSO DE CASACION
Nº 410-2012

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 Art. 3 de la Ley de Casación al supuestamente existir, a criterio del recurrente, errónea interpretación del Art. 10, numeral 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno respecto a la glosa beneficios sociales e indemnizaciones?-----

B) ¿La sentencia del Tribunal de instancia supuestamente incurre en la causal primera del Art. 3 de la Ley de Casación al existir errónea interpretación de la Norma Ecuatoriana de Contabilidad NEC Nº 26 sobre la glosa gasto provisión para jubilación patronal?-----

C) ¿Se configura la causal primera del Art. 3 de la Ley de Casación al haberse infringido el Art. 7 del Código Tributario, y el Art. 14 de la Ley de Seguridad Social, en relación a las glosas beneficios sociales e indemnizaciones y gasto provisión para jubilación patronal?-----

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 del inferior.-----

3.2.- Esta Sala Especializada, formula las siguientes consideraciones: **A)** Sobre el problema jurídico manifestamos que la causal primera del 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.*". El autor Tolosa Villabona Luis Armando, (Teoría y Técnica de Casación, Ed Doctrina y Ley, Bogotá Colombia, páginas 257 y 359) 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*"

RECURSO DE CASACION
N° 410-2012

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; en definitiva lo que persigue la causal primera, es examinar la aplicación indebida de las normas sobre dichos hechos. Ahora bien, el vicio de juzgamiento dentro de este proceso se presenta en: 1) La errónea interpretación que 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.1)** En lo que respecta a la glosa del casillero 727 referente a “Beneficios Sociales e Indemnizaciones” que se compone de los rubros: Otros beneficios sujetos a aportación y no aportaron por un valor de USD\$ 200.350,33 y Beneficios pagados no deducibles por un valor de USD\$ 380.661,92; se realiza el siguiente análisis: Sobre la alegación del recurrente respecto de la errónea interpretación del Art. 10, numeral 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno procedemos a citar lo que el Tribunal A quo manifestó en su fallo: *“4.5) En el Acta de Determinación No. 0920100100145, que obra de fojas 11 de los autos, la Administración Tributaria procede a ratificar la glosa por el valor de US\$ 581,012.25 según detalle que se observa en el cuadro No. 11, Beneficios Sociales e Indemnizaciones (casillero 727); mientras tanto, la Administración manifiesta que dentro de la información entregada por el contribuyente no se ha podido comprobar que por los valores de ciertos beneficios pagados a los trabajadores se haya realizado aportación alguna al IESS por valor de US\$ 200,350.33, que la empresa o accionante manifiesta que fueron cancelados por beneficios de contratación colectiva, valores pagados y declarados dentro del casillero 727 “Beneficios sociales e Indemnizaciones”, exceptuando los beneficios de orden social claramente especificados en el Código de Trabajo y la Ley de*

RECURSO DE CASACION
Nº 410-2012

Seguridad Social, como se puede observar en la foja 94 y vuelta, cuadro que establece el Total Beneficios sujetos a aportación y no aportaron al IESS, (sic) por la cantidad que se deja anotada. En la fase administrativa correspondiente, la Administración Tributaria efectuó el análisis a los argumentos presentados por el contribuyente como pruebas con la finalidad de justificar la glosa determinada por concepto de Beneficios Sociales e Indemnizaciones referente a Otros beneficios sujetos a aportación y no aportaron al IESS (sic) por el valor de US\$ 200,350.33; la Administración Tributaria le comunica a la COMPAÑÍA AZUCARERA VALDEZ S.A., que no desconoce dichos beneficios pagados por la contribuyente, a sus empleados durante el período fiscal 2006, y que constan en el Contrato Colectivo firmado por sus trabajadores con la compañía, pero de acuerdo al Art. 10, numeral 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno, vigente en la época, que establece lo siguiente: "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", por lo que el contribuyente debió cumplir con sus obligaciones, legales para con el seguro social, aportando sobre dichos valores para que estos sean considerados como deducibles durante el período fiscal 2006, ratificando el valor glosado de US\$200,350.33. La administración tributaria, en instancias administrativas anteriores, determinó que los valores administrativos pagados a los jubilados, por US\$380,661.92 debieron ser cargados directo al gasto del año 2006 toda vez que dichos rubros ya han sido considerados dentro de la provisión calculada por pensión jubilar, tal como figura en el informe elaborado por la Compañía Actuarial Consultores Cía Ltda., que incluye la décimo tercera, décimo cuarta, décima quinta y décima sexta pensión jubilar. La parte accionante, manifiesta que, durante el Reclamo Administrativo se presentó la documentación soporte correspondiente, en la cual se demostró claramente al Fisco que los pagos de los beneficios sociales a los Jubilados no se registraron directamente al gasto del ejercicio 2006, sino contra la provisión, tal y como lo indican el Fisco y las normas contables vigentes; lo que se cargó a resultados en el ejercicio 2006, fue el alcance a la provisión por Jubilación Patronal por los mismos valores disminuidos previamente, a efectos de llegar al mismo saldo final al 31 de diciembre del 2006,

RECURSO DE CASACION
N° 410-2012

señalando en el "Estudio Actuarial" de US 15'974,274.66, el cual a efectos de llevar un control, se lo denominó con el nombre de los beneficios sociales, pero esto solo fue un efecto de presentación para llevar un control interno, según el detalle de fojas 19 de los autos, el cual contiene los US\$ 380,661.92 en cuestión; sin embargo, la Resolución ratifica la totalidad de la glosa, argumentando la Administración, que durante el Reclamo Administrativo interpuesto por parte del contribuyente, no ha presentado argumentos adicionales a los señalados en la descarga efectuada al Acta Borrador de Determinación, con excepción de una carta aclaratoria de la provisión para Jubilación Patronal y modificatoria al Estudio Actuarial Original, realizada por la Compañía "Actuaría Consultores Cía. Ltda.", dirigida al Gerente General de VALDEZ, sobre la cual constituye prueba que desvirtuó la presente glosa, pues la misma no contradice los cálculos originales realizados por la Actuaría; los beneficios sociales pagados a los Jubilados de dicha empresa, corresponden a beneficiarios y/o ex trabajadores que ya no trabajan para la compañía, y por lo tanto no perciben sueldo como tales; siendo que los pagos realizados corresponden a bonificaciones voluntarias que no constituyen remuneraciones normales, pagos que mantienen una condición de tipo social claramente acordada en los diferentes artículos contemplados en el Décimo Octavo Contrato Colectivo, y que tiene el carácter de subsidios ocasionales, y que por lo tanto la ley no exige que sean parte de la remuneración del trabajador....". **A.2)** A continuación procedemos a citar el contenido del Art. 10 numeral 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno: "Art. 10.- Deducciones.- En general, para determinar la base imponible sujeta a este impuesto se deducirán los gastos que se efectúen para obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana que no estén exentos.... 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.". Esta norma tiene estrecha relación con el contenido del Art. 11 de la Ley de Seguridad Social que

RECURSO DE CASACION
N° 410-2012

dice: *"Art. 11.- MATERIA GRAVADA.- Para efectos del cálculo de las aportaciones y contribuciones al Seguro General Obligatorio, se entenderá que la materia gravada es todo ingreso regular, susceptible de apreciación pecuniaria, percibido por el afiliado con motivo de la realización de su actividad personal, en cada una de las categorías ocupacionales definidas en el artículo 9 de esta Ley. En el caso del afiliado en relación de dependencia, se entenderá por sueldo o salario mínimo de aportación el integrado por el sueldo básico mensual más los valores percibidos por concepto de compensación por el incremento del costo de vida, decimoquinto sueldo prorrateado mensualmente y decimosexto sueldo. Integrarán también el sueldo o salario total de aportación los valores que se perciban por trabajos extraordinarios, suplementarios o a destajo, comisiones, sobresueldos, gratificaciones, honorarios, participación en beneficios, derechos de usufructo, uso, habitación, o cualesquiera otras remuneraciones accesorias que tengan carácter normal en la industria o servicio. La Compensación Económica para alcanzar el salario digno no será materia gravada. Para efecto del aporte, en ningún caso el sueldo básico mensual será inferior al sueldo básico unificado, al sueldo básico sectorial, al establecido en las leyes de defensa profesional o al sueldo básico determinado en la escala de remuneraciones de los servidores públicos, según corresponda, siempre que el afiliado ejerza esa actividad."* **A.3)** Esta Sala Especializada considera pertinente señalar que la interpretación que se debe otorgar a las normas transcritas tiene que ir ligada a la pertinencia de la deducción de gastos respecto a las remuneraciones en general y los beneficios sociales reconocidos en un determinado ejercicio económico, las cuales única y exclusivamente proceden cuando el contribuyente (quien desea deducirse esos rubros) haya realizado las respectivas aportaciones de ellos al Instituto Ecuatoriano de Seguridad. En este mismo orden de ideas se debe señalar que de conformidad con el Art. 68 del Código Tributario, la Administración Tributaria evidentemente tiene la prerrogativa para ejercer de la facultad determinadora de tributos, la cual consiste en el acto o conjunto de actos reglados realizados por la administración tributaria tendientes a establecer, en cada caso particular, la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo. En este aspecto es indiscutible que dentro de la facultad determinadora, el Servicio de Rentas Internas puede calificar la deducibilidad o no de los gastos de los sujetos

RECURSO DE CASACION
Nº 410-2012

pasivos. Dentro del caso materia de análisis, esta Sala Especializada considera que de conformidad con el inciso segundo del numeral 9 del Art. 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno, la deducibilidad de los sueldos, salarios y remuneraciones en general; los beneficios sociales se encuentran condicionados a que el contribuyente demuestre que esos rubros cuenten con el respaldo de las aportaciones al Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social. **A.4)** Ahora bien es preciso establecer que la Glosa "Beneficios Sociales e Indemnizaciones" (Casillero 727) contiene dos rubros: **1) Valores por el rubro de otros beneficios sujetos a aportación por un valor de USD\$200.350,33** que se compone de los items de bonificaciones, subsidios y compensaciones que formaron parte de la remuneración total y que debieron agregarse a los valores de sueldos que estaban sujetos a aportación al IESS, exceptuándose los beneficios de orden social especificados en el Código de Trabajo y la Ley de Seguridad Social; al respecto, esta Sala Especializada mantiene el criterio de que en el presente caso, las bonificaciones escalafonaria y voluntaria, bonificación de vacaciones, subsidio de antigüedad, subsidio familiar, vacacional, bonificación excepcional, por producción, por taller mecánico por fin de zafra, por regreso de vacaciones, por estación muerta, compensación fábrica, consumo de energía eléctrica son contraprestaciones originadas con ocasión a una retribución de una actividad económica bajo relación de dependencia y no obedecen a una situación de mera liberalidad que busquen un fin social, por lo tanto, esta Sala no comparte el criterio de que sean un beneficio originado en un servicio de orden social. Conforme la propia Ley de Seguridad Social (Art. 11) el concepto de materia gravada corresponde a todo ingreso regular, principal o accesorio, susceptible de apreciación pecuniaria, percibido por el afiliado con motivo de la realización de su actividad personal. Como se puede observar el ingreso que forma parte de la materia gravada debe ser una retribución de carácter normal, el cual puede ser cancelado en dinero, bienes o servicios (considerando las regulaciones del Código del Trabajo) siempre que estas últimas puedan ser valorables pecuniariamente, y que de ordinario respondan a una contraprestación por la actividad realizada. En base a esta delimitación, por exclusión, no podrían ser objeto de la materia gravada los ingresos que no tengan un carácter regular, que obedezcan a una contingencia de naturaleza extraordinaria, y que no retribuyan a la labor

RECURSO DE CASACION
Nº 410-2012

desarrollada por el trabajador; verbigracia una donación numeraria que pudiera realizar un empleador a su trabajador en razón de una enfermedad catastrófica que pudiera parecer éste o los integrantes de su núcleo familiar. Sin embargo dentro de las excepciones a la materia gravada que expresamente recoge el Art. 14 de la Ley de Seguridad Social, se encuentran aquellos beneficios fruto de un "servicio" de orden social y que sean "habituales" en la industria o servicio, es decir aquellos "servicios" (no numerario o en especies) que se reconocen usualmente a los trabajadores en razón del desarrollo de una actividad laboral de un determinado sector económico (industria) o el desarrollo de un servicio de características especiales (técnicas o muy particulares) siempre que tengan un ingrediente social. Así podemos determinar los servicios de guardería, los servicios médicos especializados (en sectores que tengan relación a actividades deportivas, riesgosas, etc.). En el presente caso los desembolsos económicos descritos en líneas anteriores, al no tratarse de servicios sino de retribuciones económicas se enmarcan dentro de la definición de materia gravada (no de las excepciones), analizada ut supra, las cuales tienen un carácter ordinario (reconocido habitualmente para el presente caso, a los empleados amparados por el Contrato Colectivo) de naturaleza accesoria y que obedece a una retribución adicional por las labores desarrolladas por los empleados. Por el hecho de que se reconozcan valores adicionales en contratos colectivos no necesariamente todos ellos deben tener una naturaleza social, por lo que es necesario realizar un análisis adicional de cada caso como se ha realizado anteriormente. En consecuencia al constituir estos valores parte de la materia gravada, según el artículo 11 de la Ley de Seguridad Social, debieron ser aportados y cancelados al Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social para obtener la calidad de gasto deducible; por lo que al no haberse procedido de esta manera y en aplicación del numeral 9 del Art. 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno, dichos gastos no pueden ser considerados deducibles para fines de la determinación y liquidación del Impuesto a la Renta. y **2) Beneficios Pagados no deducibles por USD\$ 380.661,92**; sobre el tema hay que considerar que la sentencia de instancia textualmente indica: *"OCTAVO.- El Art. 17 del Código Tributario vigente a esa fecha, establecía que no se podría sacrificar la esencia económica por omisión de formalidades, independientemente de cuál sea la forma, ese gasto debió ser reconocido en estado de pérdidas y*

RECURSO DE CASACION
N° 410-2012

ganancias, por lo que el valor registrado en la cuenta de Beneficios Sociales e Indemnizaciones (casillero 727) no es el pago de los beneficios, es la provisión que se tiene que registrar por el mismo valor para poder compensar la disminución en la cuenta de Provisión Acumulada por Pensión Jubilar, que se produce al descontar los pagos realizados a jubilados y poder dejarla con el saldo que indica el estudio actuarial, esto es la cantidad de US\$15'974,274.66." Esta Sala observa con preocupación que el fallo de instancia crea confusión respecto al criterio con el que maneja las glosas, y de esta manera bajo esta concepción imprecisa, trata de que estos valores que ya fueron considerados dentro de la figura de la provisión que ya fue calculada por pensión patronal jubilar dentro del informe Actuarial, sean también deducidos dentro de este rubro beneficios sociales e indemnizaciones, por lo que esta Sala considera que no procede la deducibilidad dentro de este rubro, ya que por el mismo concepto existiría duplicidad del registro al no haberse desvirtuado con certeza si los valores observados como deducibles por la administración ya fueron considerados y devengados dentro del gasto provisión para pensión patronal jubilar originada en informes actuariales. Por lo expuesto se considera que si existe la errónea interpretación del Art. 10, numeral 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno y por lo tanto se ha configurado la causal primera invocada por el recurrente. **B)** En cuanto al segundo problema jurídico, en relación a la Glosa "Provisión para Jubilación Patronal" (Casillero 728) esta Sala no coincide con el criterio de la Sala de Instancia en el contenido del fallo que a continuación indica: *"...que el valor de US\$'909,062.35 determinado por la compañía Actuarial Consultores Cía Ltda., en el informe citado por la Administración Tributaria, no es el cargo que la Compañía Azucarera Valdez S.A., debería de registrar como Provisión para Jubilación Patronal, sino que es el efecto neto en que se debe incrementar el saldo de esta cuenta entre los saldos a diciembre 31 de 2005 y 2006; es decir a dicho monto hay que sumar el efecto de las pensiones y beneficios pagados a jubilados, sin que esto afecte al saldo final de la provisión para Jubilación Patronal calculada por la Compañía Actuarial C. Ltda., que presenta el Estudio Actuarial de jubilación Patronal y Bonificación por Desahucio al 31 de diciembre de 2006 de la compañía contribuyente, documento que obra de autos a partir de fojas 478 y que se encuentra debidamente notariado; con la finalidad de explicar nuevamente el registro de estos efectos, lo que conciliando la Provisión*

RECURSO DE CASACION
N° 410-2012

por Jubilación Patronal, que abarca tanto la glosa citada en este punto por US\$887,349.14; como la reportada para el rubro de Beneficios Sociales e Indemnizaciones por US\$ 380,661.92; tal como consta en el cuadro (fojas 28) que obra en los autos; así como también la glosa establecida con referencia a la de Intereses y Comisiones Bancarias Locales que se la ubica en el Casillero 754, por el valor total de US\$191,885.00; y, a la glosa que se establece por Participación Laboral que la Administración Tributaria en la presente Resolución impugnada, ha procedido a ratificar en forma errada ciertas glosas por cuanto afectan al estado de resultados del ejercicio fiscal 2006 Provisión Jubilación Patronal por US\$ 1'268,011.16, como parte de la utilidad del ejercicio económico 2006, estableciendo una supuesta diferencia pendiente de pago por Participación del 15% Trabajadores de US\$190, 201.66; señalando que los procedimientos mencionados en el párrafo anterior, contradicen el propio criterio aplicado por la Administración Tributaria al absolver consultas tributarias anteriores, y contraviniendo lo dispuesto en el Art. 97 del Código de Trabajo; lo cual ha sido desvirtuado de manera fundamentada y documentadamente por parte de la compañía accionante, y más aún que de todo lo expuesto, es claro que la propia Administración Tributaria reconoce que se han producido el desvanecimiento tanto del hecho generador como el económico, los cuales sustentan la legalidad de los pagos realizados a los trabajadores que no constituyen remuneraciones normales, es más son pagos con una condición de tipo social claramente acordada en los diferentes artículos contemplados en el Décimo Octavo Contrato Colectivo, y que tiene el carácter de subsidios ocasionales, y que por lo tanto la ley no exige que sean parte de la remuneración del trabajador....". **B.1)** Para iniciar con el análisis es importante mencionar que el Art. 10, numeral 13 de la Ley de Régimen Tributario Interno vigente a la época disponía: "Art. 10.- Deducciones.- En general, para determinar la base imponible sujeta a este impuesto se deducirán los gastos que se efectúen para obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana que no estén exentos. En particular se aplicarán las siguientes deducciones:... 13.- La totalidad de las provisiones para pensiones jubilares patronales actuarialmente formuladas por empresas especializadas o profesionales en la materia, siempre que se refieran a personal que haya cumplido por lo menos diez años consecutivos de trabajo en la misma empresa;...". De conformidad al

RECURSO DE CASACION
N° 410-2012

contenido de esta disposición para acceder al beneficio de la deducción establecida en la Ley tenía que cumplirse la condición que se refiere a la **totalidad de las provisiones para pensiones jubilares patronales actuarialmente formuladas** por empresas especializadas o profesionales en la materia, y no incluirse en dicho registro contable también otros valores adicionales como pensiones y beneficios pagados a jubilados como los décimos sueldos que debieron haber sido objeto de otro registro contable que afecta directamente al gasto en caso de haberse efectivizado el pago; es decir que en el presente caso los valores correspondientes a pensiones patronales no debían ser cargadas al gasto del período, sino debían ser aplicadas a la provisión acumulada para la jubilación patronal; por otra parte como lo establecía la disposición citada el valor deducible para estas provisiones es el monto "previsto" en el estudio actuarial respectivo, sin que se pueda beneficiar de la deducibilidad de otros rubros no contemplados en el respectivo estudio. Con esta explicación previa, podemos determinar que en cuanto a la errónea interpretación de la Norma Ecuatoriana de Contabilidad NEC 26, esta Sala aprecia que se ha configurado la causal alegada por el recurrente, en virtud de que efectivamente la empresa provisionó estos valores de acuerdo a lo establecido en la norma, pero no podía contabilizar una fracción de dicha provisión en la cuenta de costos por pagos verificados en el mismo ejercicio económico, como se refirió en líneas anteriores, ya que de esta manera se estaba realizando una doble deducción. **C)** Sobre el tercer problema jurídico, esta Sala evidencia que efectivamente el recurrente señala como normas infringidas el Art. 7 del Código Tributario y el Art. 14 de la Ley de Seguridad Social, sin embargo en su recurso no señala si ha existido aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de estas normas, ni tampoco realiza una fundamentación jurídica que permita a este Tribunal verificar los yerros en los que ha incurrido el Tribunal de instancia respecto a las mismas, esta omisión en el que ha incurrido el recurrente no puede ser enmendado por el Tribunal de Casación, por lo tanto no se configura la causal primera invocada por el recurrente en este punto.-----

IV.- DECISIÓN

Por las consideraciones expuestas, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional, **ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE**

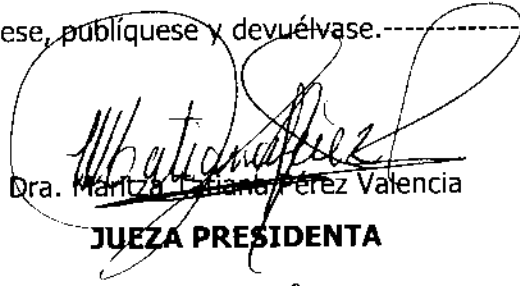
breve y no-31-

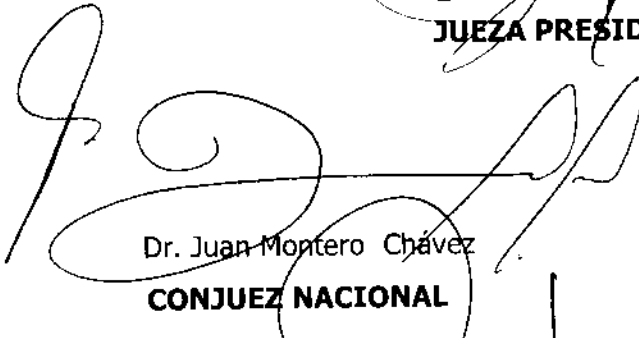
RECURSO DE CASACION
N° 410-2012

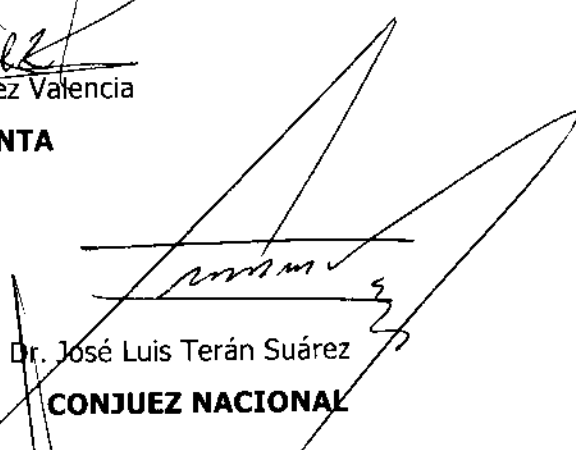
**DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA
CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA**, expide la siguiente: -----

SENTENCIA

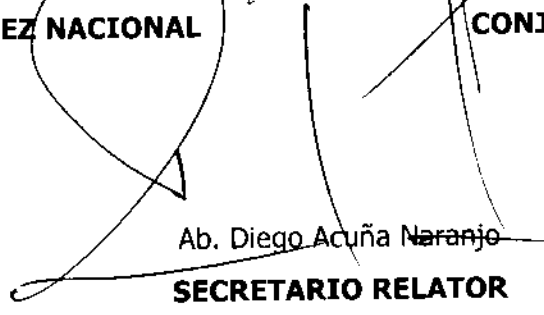
Se casa la sentencia y se declara la validez de la Resolución N° 109012010RREC027275 de 21 de octubre de 2010 así como del acta de Determinación N° 0920100100145 de 5 de abril de 2010, con excepción del valor del recargo del 20% que obra en el numeral 10.5.2 de la Resolución 109012010RREC027275 que no procede conforme el análisis realizado en la parte final del considerando octavo del fallo recurrido. 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.-----


Dra. Maritza Triana Pérez Valencia
JUEZA PRESIDENTA


Dr. Juan Montero Chávez
CONJUEZ NACIONAL


Dr. José Luis Terán Suárez
CONJUEZ NACIONAL

Certifico.


Ab. Diego Acuña Naranjo
SECRETARIO RELATOR

En Quito, a treinta y uno de julio de dos mil catorce, a partir de las quince horas, mediante boletas judiciales notifiqué con la Sentencia que antecede a la Compañía AZUCARERA VALDEZ S.A., en la casilla judicial No. 1358 del Ab. Edgar Méndez Álava y otro, al DIRECTOR REGIONAL LITORAL SUR DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS, en la casilla judicial No. 568 y 2424 del Ab. Emilio Aguayo y otra; y, al PROCURADOR GENERAL DEL ESTADO, en la casilla judicial No. 1200.- Certifico.-

Ab. Diego Acuña Naranjo
SECRETARIO RELATOR

RAZÓN:- En esta fecha y con oficio No. 678-2014-SCT-CNJ, remito al señor(a) Secretario(a) Relator(a) de la Primera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 2 con sede en Guayaquil, las actuaciones de este proceso conjuntamente con la Ejecutoria de la Sala en ochocientos dieciséis (816) fojas útiles. Quito, a 06 de agosto de 2014.- Certifico.-

Ab. Diego Acuña Naranjo
SECRETARIO RELATOR