REGISTRO OFICIAL
ÓRGANO DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR

CORTE CONSTITUCIONAL DEL ECUADOR

EDICIÓN JURÍDICA

Año I - Nº 25

Quito, jueves 12 de septiembre de 2019

ING. HUGO DEL POZO BARREZUETA
DIRECTOR

Quito: Calle Mañosca 201
y Av. 10 de Agosto

Oficinas centrales y ventas:
Telf.: 3941-800
Exts.: 2561 - 2555

Sucursal Guayaquil:
Calle Pichincha 307 y Av. 9 de Octubre,
piso 6, Edificio Banco Pichincha.
Telf.: 3941-800 Ext.: 2560

Suscripción anual:
US$ 400 + IVA para la ciudad de Quito
US$ 450 + IVA para el resto del país

Impreso en Editora Nacional

116 páginas

www.registroficial.gob.ec

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

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA

RESOLUCIONES:

SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO

OFICIO NRO. 1131-2017-SCT-CNJ
R202-2018; R205-2018; R210-2018.

Quito, 9 de agosto del 2018
Oficio No. 1131-2018-SCT-CNJ

Señor Ingeniero
HUGO DEL POZO BARREZUETA
DIRECTOR DEL REGISTRO OFICIAL
Presente.-

Adjunto al presente remito a usted copias certificadas de las resoluciones y sentencias dictadas por los señores Jueces de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, desde el 26 de marzo del 2018 hasta el 18 de mayo del 2018 para que sean publicadas en el Periódico Oficial de la República.

Se remite del periodo comprendido del 26 de marzo al 18 de mayo del 2018, por haber estado la suscrita encargada de la Secretaría de la Sala, conforme constan en los textos originales, organizados cronológicamente por fechas, con los respectivos números de juicios y recursos, así como especificando los nombres de las partes procesales.

Las resoluciones que se servirá publicar conforme ordena la Ley corresponden al siguiente detalle:

28.- RESOLUCION No. 202-2018 Juicio No. 17510-2015-00454 Recurso de Casación No. 17510-2015-00454 que sigue la compañía MASGAS S.A., en contra del Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas.
29.- RESOLUCIÓN No. 205-2018 Juicio No. 09501-2015-0016 Recurso de Casación No. 09501-2015-0016 que sigue el CONSORCIO PUYANGO, en contra del Director General y Director Provincial de El Oro del Servicio de Rentas Internas.
30.- RESOLUCIÓN No. 210-2018 Juicio No. 17505-2011-00078 Recurso de Casación No. 17751-2017-0061 que sigue el GRUPO TRANSBEL S.A., en contra del Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas.

Atentamente,

Dra. Ligia Marisol Mediavilla
SECRETARIA RELATORA (ENCARGADA) DE LA SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA

CORTE CONSTITUCIONAL DEL ECUADOR

Recurso No. 17510-2015-00454

Resolución No. 202-2018

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA DEL ECUADOR

SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO

JUEZ PONENTE: DEL DR. JOSÉ LUIS TERÁN SUÁREZ

Quito, Miércoles 09 de mayo del 2018, las 15h16.-

A S U N T O

Resolución de los recursos de casación interpuestos por la MBA Ana Paola Idrovo Orellana, por los derechos que representa en calidad de Gerente General y como tal representante de la compañía MASGAS S.A.; y, por la Abg. Alejandra Espinoza, Procuradora Fiscal de la autoridad tributaria demandada, en contra de la sentencia dictada el 25 de enero de 2017, las 10h40, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, dentro del juicio de impugnación No. 17510-2015-00454, propuesto por la señora Ana Paola Idrovo Orellana, en calidad de Gerente General y como tal representate legal de la referida compañía, en contra del acto administrativo contenido en la Resolución No. 117012015RREC161894, de 16 de octubre de 2015, que resolvió aceptar parcialmente el reclamo administrativo de impugnación a la Liquidación de Pago No. 17201506500697234, por diferencias en la declaración del Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2011, modificando dicha liquidación de pago.

1. ANTECEDENTES

1.1 Mediante escrito de 13 de febrero de 2017, la MBA Ana Paola Idrovo Orellana, por los derechos que representa en calidad de Gerente General y como tal representante de la compañía MASGAS S.A., fundamentó el recurso de casación en las **causales primera, cuarta y quinta** del art. 3 de la Ley de Casación. Estimó que en la sentencia recurrida se infringieron las siguientes normas de derecho: **Causal primera**.- Falta de aplicación de los artículos: 345, 346 inciso 2, 359, 262, 270 incisos 2 y 3 del Código Tributario; y, aplicación indebida del artículo 258 *ibídem*. **Causal cuarta**.- Falta de aplicación del artículo 273 del Código Tributario. **Causal quinta.-** Falta de requisitos en la sentencia. Sin embargo, la doctora Julieta Magaly Soledispa Toro, Conjueza de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, calificó de INADMISIBLE el recurso de casación interpuesto por la compañía MASCAS S.A.

1.2 A través de escrito de 23 de febrero de 2017, la Abg. Alejandra Espinoza, Procuradora Fiscal de la autoridad tributaria demandada, fundamenta su recurso de casación en la **causal primera** del art. 3 de la Ley de Casación, al considerar que en la sentencia recurrida existe **errónea interpretación** del art. 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

1.2.1 La compañía accionante sostiene que respecto al cálculo del anticipo de Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2011, el literal j) del numeral 2 del artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno vigente al año determinado (2011), establece: "*Para comercializadoras y distribuidoras de combustible en el sector automotor, el coeficiente correspondiente al total de ingresos gravables a efecto de impuesto a la renta será reemplazado por el cero punto cuatro por ciento (0.4%) del total del margen de comercialización correspondiente*"; que el actor solicitó en su demanda se aplique una fórmula de cálculo del anticipo de Impuesto a la Renta, la cual no se encontraba en la

normativa tributaria vigente para el año determinado; que la *litis* se trabó entonces, en la aplicación de la formula contenida en la Ley de Régimen Tributario Interno para realizar el cálculo del pago de anticipo del Impuesto a la Renta; que la H. Sala decidió aceptar la fórmula sugerida por el actor, señalando que se determina un anticipo de Impuesto a la Renta considerando el margen de comercialización únicamente para los ingresos; que a más de diferir de la actividad económica del actor, difiere de su capacidad contributiva, al pretenderse el pago de un anticipo por costos y gastos, en los que se considera el costo (relacionado con el margen de comercialización) es el ingreso que resultante de su actividad; que según lo establecido en el numeral 6.1.10 y 6.1.13 de la sentencia recurrida, la H. sala sostiene que la administración tributaria aplicó la norma tributaria respectiva para el presente caso, sin embargo señala que se debe verificar el cumplimiento de los principios tributarios establecidos en el artículo 300 de la Constitución, identificando además que el anticipo no guarda relación con el principio tributario de capacidad contributiva; que este principio; que si bien la Ley de Régimen Tributario Interno vigente para el año 2011, en el literal j) del artículo 41, en relación a la fórmula cálculo para el anticipo de Impuesto a la Renta, preveía un cálculo diferenciado para las comercializadoras y distribuidoras de combustible, éste se estipuló únicamente en relación a los ingresos, mas no en los gastos, ante lo cual la administración tributaria en base a los valores registrados en la declaración presentada por MASGAS S.A., con fecha 17 de febrero de 2012, procedió a realizar correctamente el cálculo del anticipo de Impuesto a la Renta con cargo al ejercicio fiscal 2011; que la Sala de instancia interpretó erradamente el artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno vigente para el año 2011, y aplicó una interpretación y alcance extensivo al concepto de la norma referida, al pretender excluir en el cálculo de la fórmula del anticipo de Impuesto a la Renta, el porcentaje aplicable a costos y gastos, el "costo combustible considerado en margen de distribución", situación que no se encontraba establecida en el artículo 41 de la ley de Régimen Tributario

Interno vigente para el año determinado 2011, incurriendo así en errores e imprecisiones que alteran la cuantía del tributo; que el literal j) del numeral 2 del artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno vigente al año 2011, establecía un cálculo diferenciado para el caso de comercializadoras únicamente en relación a sus ingresos, más no en gastos, como extensivamente lo interpretó la H. Sala; que la errónea interpretación del art. 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno vigente para el año 2011, fue de gran incidencia, ya que afecta el concepto mismo de la fórmula del cálculo del anticipo de Impuesto a la Renta para el caso de las comercializadoras y distribuidoras de combustible, y adicionalmente conceder una exclusión que jurídicamente carece; que el perjuicio es aún mayor si consideramos que con la interpretación de la H. Sala, se está extendiendo el alcance de la norma y se está dando una interpretación equivocada para el cálculo del anticipo de Impuesto a la Renta, considerando el margen de comercialización para determinar el porcentaje de ingresos y de costos y gastos, disposición que no estaba prevista en la norma vigente para el año 2011; que de haber interpretado correctamente el Tribunal de instancia hubiera concluido que el acto administrativo fue legalmente emitido y no habría declarado sin efecto la determinación del valor de anticipo de la Liquidación de Pago No. 17201506500697234, bajo la aplicación de una norma en un sentido que no es el correcto.

1.3 Mediante auto de 11 de abril del 2017, las 13h35, la doctora Julieta Magaly Soledispa Toro, Conjueza de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, inadmitió el recurso de casación interpuesto por la compañía MASGAS S.A.; y, calificó de admisible el recurso de casación interpuesto por la abogada Alejandra Espinoza, procuradora fiscal del Servicio de Rentas Internas, por el cargo de errónea interpretación del artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno al amparo de la causal primera del art. 3 de la Ley de Casación, concediendo a la contraparte el

término de cinco días para la contestación fundamentada al recurso de casación propuesto, conforme al artículo 13 de la misma Ley.

1.4 Es pertinente indicar que en la sustanciación de la admisión del recurso de casación, constan las siguientes actuaciones procesales:

1.4.1 Tal como se señaló *ut supra*, mediante auto de fecha 11 de abril del 2017, la doctora Julieta Magaly Soledispa Toro, Conjueza de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, inadmitió el recurso de casación presentado por la compañía MASGAS S.A.

1.4.2 Con fecha 8 de junio de 2017, la señora Ana Paola Idrovo Orellana, en calidad de Gerente General y como tal representate legal de la COMERCIALIZADORA MASGAS S.A., presenta ante la Corte Constitucional, Acción Extraordinaria de Protección, en contra del auto de inadmisibilidad citado.

1.4.3 La Sala de Admisión de la Corte Constitucional del Ecuador, mediante auto de 19 de septiembre de 2017, inadmitió el trámite de la Acción Extraordinaria de Protección, presentada por la referida compañía, razón por la cual el proceso regresa esta Sala de Casación para su conocimiento.

1.5 Con fecha 19 abril de 2017, la señora Ana Paola Idrovo Orellana, en calidad de Gerente General y como tal representate legal de la compañía MASGAS S.A., procede a dar contestación al recurso planteado por la administración tributaria, y al respecto manifiesta que de ninguna manera se ha infringido el art. 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno por parte del Tribunal *a quo*; que el cálculo del anticipo del Impuesto a la Renta, insiste en sus argumentos que a su modo de ver son irrefutables, pues se basan en la Constitución y las leyes de la república, además del sentido común y la fuerza de la razón; que la ley prevé un anticipo en base al impuesto del año anterior; que se basaron en los resultados de 5 años anteriores y ven que el anticipo no

puede quintuplicarse sino que debe guardar relación con los pagos efectuados históricamente, ya que un anticipo no puede ser mayor que el todo y en este caso específico, no puede ser 500 por ciento del valor cancelado anteriormente, o visto desde otro ángulo, más del 100 por ciento de la base imponible; que la diferencia que señala el SRI se encuentra en el ítem del cero punto dos por ciento (0,2%) del total de costos y gastos deducidles a efecto del Impuesto a la Renta, porque no se toma en cuenta que la Ley de Régimen Tributario Interno en el art. 10 establece que "...Los costos y gastos imputables al ingreso..."; que si en el coeficiente del 0,4% del ingreso gravable se toma el margen como ingreso, en el coeficiente del 0,2% los costos y gastos imputables al ingreso son el margen de comercialización porque el margen es el ingreso gravable para efectos del cálculo del Impuesto a la Renta en el sector automotriz; que la errada aplicación de la fórmula produce un evidente error de hecho, ya que la diferencia es tan grande y tan notoria que a simple vista se impone a la mente, sin mayor esfuerzo ni raciocinio, o en otros términos, de tal magnitud, que el resultado obtenido del cálculo del SRI a simple vista es tremendamente exagerado, que causa un error de hecho indiscutible porque su aplicación implica un pago superior al 500% del impuesto real causado; que hasta el 2009, MASGAS canceló un valor promedio de USD 45.606,00; que mal se podía esperar que el impuesto, de la noche a la mañana, cambie en más de 500%, más aún cuando el SRI ha tramitado año a año la devolución de los fondos retenidos y ha devuelto en su totalidad luego del análisis correspondiente y en el 2009 les exoneró del pago del anticipo; que patentiza un cobro en exceso por encima del 100% de la base imponible, en lugar del 24% que exigía la ley en ese año; que Ley de Régimen Tributario Interno, para establecer el cobro del Impuesto a la Renta, se fundamenta en una "BASE IMPONIBLE" y determina un porcentaje sobre esta base para que sea pagado por el contribuyente, la compañía actora luego de señalar los artículos 16 y 37 de la Ley de Régimen Tributario Interno, sostiene que se causa un perjuicio, una lesión enorme a la empresa porque se pretende cobrar

5 veces más de lo que la ley permite, lo que daría como resultado una confiscación, terminantemente prohibida en la Constitución; que con la forma de calcular por parte del SRI la empresa podria entrar en liquidación, por cuanto tendría pérdidas todos los años a pesar de que todos estos años ha tenido utilidad en el ejercicio y en esa circunstancia cumplió con la obligación del pago del 15% de participación a los trabajadores; que en ningún momento el SRI ha ejercido su capacidad determinadora que le atribuye la ley; que la determinación asi llevada a cabo calcularia el tributo en función de la base imponible y obtendría los resultados declarados por MASGAS, pues el valor que se manda a pagar mediante el auto de pago que impugnó, es resultado de la ilegal y deformada aplicación de la formula contenida en la ley para realizar el cálculo del pago de anticipo del Impuesto a la Renta; que dicha aplicación ilegal produce la nulidad de la resolución emitida por el SRI en el auto de pago, pues violenta el debido proceso, la seguridad jurídica, el derecho de la propiedad privada, el derecho a la defensa, la tutela efectiva, la prohibición de confiscación por cualquier medio, pues el cálculo que realiza el SRI es totalmente apartado de la ley y más bien obedece a una apreciación subjetiva de cómo se debe realizar dicho cálculo, y con esto se pretende que se paguen valores que no se debe; la compañía accionante luego de citar un extracto de la sentencia recurrida dice que la forma de cálculo es contraria a la Constitución de la República, pues viola los principios constitucionales de la tributación, principalmente el de EQUIDAD, pues no respeta la capacidad contributiva de la compañía, constituyéndose en CONFISCATORIO, porque se pretende que se constituya en un impuesto distinto al Impuesto a la Renta, pues si es que el impuesto causado es menor a aquel, quedaría su valor como un impuesto mínimo y ya no sería el resultado de la imposición sobre la renta, en franca violación del principio de reserva de ley, regulado en el art. 4 del Código Tributario, que este nuevo tributo no nacería de una ley que contenga los elementos materiales del mismo, como son en particular el hecho generador, que para el caso sería la obtención de ingresos gravados con

Impuesto a la Renta, y el solo hecho generador sería: causar un Impuesto a la Renta menor al anticipo, calculado por los coeficientes definidos en el numeral 2 del artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno, lo que no es legal, ni constitucional, ni ético; luego de referirse a un fallo de la Corte Constitucional (contenido en la sentencia recurrida), señala que tales han sido los argumentos en contra de la aplicación discriminada de la fórmula del anticipo, que en octubre 2014, la Asamblea Nacional, generalizó la aplicación de la fórmula del cálculo del anticipo al Impuesto a la Renta que rige para el sector de combustibles a todas las personas que hacen distribución, aclarando que los rubros de ingreso gravable y costos y gastos es el margen o comisión que reciben, con lo cual la argumentación del SRI ha sido totalmente desvanecida.

1.6 La Sala de instancia, en el fallo recurrido resuelve: *"3.1) Aceptar parcialmente la demanda de impugnación deducida por la MBA Ana Paola Idrovo Orellana por los derechos que representa en calidad de gerente general y como tal representante legal de la compañía MASGAS S.A. y en consecuencia se modifica la resolución número 117012015RREC161894 de 16 de octubre del 2015 dictada por el director zonal 9 del Servicio de Rentas Internas, exclusivamente en lo resuelto en el numeral 6.1 de este fallo; para lo cual la administración tributaria deberá realizar la liquidación respectiva…".*

2. JURISDICCIÓN Y COMPETENCIA

2.1 Este Tribunal Especializado es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación, en virtud de las Resoluciones Nos. 341-2014 de 17 de diciembre de 2014 y 009-2018 del 23 enero de 2018, emitidas por el Pleno del Consejo de la Judicatura; Resoluciones Nos. 01-2018 de 26 de enero 2018 y 02-2018 de 1 de febrero de 2018, 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 articulo 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 DEL PROBLEMA JURÍDICO A RESOLVER

4.1 La Abg. Alejandra Espinoza, Procuradora Fiscal de la autoridad tributaria demandada, formula el siguiente cargo en contra de la sentencia dictada el 25 de enero de 2017, las 10h40, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, según el auto de admisión, al amparo de la **causal primera** del art. 3 de la Ley de Casación:

Cargo único: "Errónea interpretación" del artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno, vigente al año 2011.

5. CONSIDERACIONES Y RESOLUCIÓN DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO

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, han de tener por objeto las consideraciones de ésta, que constituyan la *ratio decidendi* del fallo.

5.2 La recurrente invoca en su recurso la **causal primera** del art. 3 de la Ley de Casación, que indica:

*"**1ra.** 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 en su parte dispositiva".*

Esta causal es conocida en la doctrina como la violación directa de la Ley y que de configurarse el yerro jurídico de la sentencia ésta debe ser corregida. La causal primera tiene como limitante la revaloración de las pruebas y debe ser planteada a partir de los hechos probados en la sentencia. Para que se constituya la misma se requiere la presencia de dos elementos: el primero, que debe haber violación directa de las normas sustantivas en la sentencia impugnada; y, el segundo, que la transgresión haya sido determinante en la parte resolutiva del fallo recurrido; esta violación puede estar dada por *aplicación indebida* que se presenta cuando entendida rectamente la norma se la aplica sin ser pertinente al asunto que es materia de la decisión; es decir, el juez hace obrar la norma a una situación no prevista o regulada por ella; la *falta de aplicación*, en cambio, 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*** de normas de derecho consiste en la falta que incurre el Juez al dar erradamente a la norma jurídica aplicada un alcance mayor o menor o distinto que el descrito por el legislador. La invocación de la causal

conlleva que la Sala de Casación verifique si la sentencia emitida por el Tribunal *a quo* riñe con el derecho (*error in iudicando*); es decir, que los hechos sobre los que se discutió en la Sala de instancia han sido dados por ciertos y aceptados por las partes procesales, por lo que, no se podrán volver a analizar las pruebas presentadas por las partes dentro de la instancia.

5.3 La recurrente acusa a la sentencia de instancia de incurrir en la "**errónea interpretación**" de la norma de derecho señalada en el numeral 4.1, cargo único, del presente fallo, cuyo texto es el siguiente:

LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO

*"**Art. 41.- Pago del impuesto.-** Los sujetos pasivos deberán efectuar el pago del impuesto a la renta de acuerdo con las siguientes normas: (...)*

2.- Las personas naturales, las sucesiones indivisas, las sociedades, las empresas que tengan suscritos o suscriban contratos de exploración y explotación de hidrocarburos en cualquier modalidad contractual, deberán determinar en su declaración correspondiente al ejercicio económico anterior, el anticipo a pagarse con cargo al ejercicio fiscal corriente de conformidad con las siguientes reglas: (...)

b) Las personas naturales y las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y las sociedades:

Un valor equivalente a la suma matemática de los siguientes rubros:

- El cero punto dos por ciento (0.2%) del patrimonio total.

- El cero punto dos por ciento (0.2%) del total de costos y gastos deducibles a efecto del impuesto a la renta.

- El cero punto cuatro por ciento (0.4%) del activo total.

- El cero punto cuatro por ciento (0.4%) del total de ingresos gravables a efecto del impuesto a la renta.

Para la liquidación de este anticipo, en los activos de las arrendadoras mercantiles se incluirán los bienes dados por ellas en arrendamiento mercantil.

Las instituciones sujetas al control de la Superintendencia de Bancos y Seguros y cooperativas de ahorro y crédito y similares, no considerarán en el cálculo del anticipo los activos monetarios.

Las sociedades, las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y las personas naturales obligadas a llevar contabilidad que obtengan ingresos de actividades agropecuarias, no considerarán en el cálculo del anticipo el valor del terreno sobre el que desarrollen dichas actividades.

Las sociedades, las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y las personas naturales obligadas a llevar contabilidad no considerarán en el cálculo del anticipo las cuentas por cobrar salvo aquellas que mantengan con relacionadas. (…)

j) Para comercializadoras y distribuidoras de combustible en el sector automotor, el coeficiente correspondiente al total de ingresos gravables a efecto de impuesto a la renta será reemplazado por el cero punto cuatro por ciento (0.4%) del total del margen de comercialización correspondiente…".

5.4 En referencia a la **errónea interpretación** el autor Luis Armando Tolosa Villabona, dice que doctrinariamente: "*se trata de la exégesis equivocada de la norma en su contenido mismo, independientemente de las cuestiones de hecho debatidas en la sentencia y del caso que trata de regular. La norma jurídica es la que gobierna el asunto, pero en sentido diverso, por lo tanto, yerra en el enfoque verdadero de ella, en su espíritu y alcances. Hay entonces insuficiencia del juicio o exceso al formularlo. El sentenciador acierta en la norma pero falla en su verdadero significado, alejándose de su espíritu y finalidad*". (Tolosa Villabona, Luis Armando, Teoría y Técnica de la Casación, 2008, Bogotá-Colombia, Ediciones Doctrina y Ley Ltda. pág. 359 y 361); es decir, le corresponderá a la Corte de Casación verificar si el Tribunal a quo ha incurrido en el vicio alegado, tomando en cuenta los hechos dados por ciertos en el proceso, y de configurarse tal yerro, la Sala de Casación deberá ineludiblemente casar la sentencia.

5.5 El cuestionamiento principal que realiza la administración tributaria es que si bien la Ley de Régimen Tributario Interno vigente para el año 2011, en el literal j) del artículo 41, en relación a la fórmula de cálculo para el anticipo de Impuesto a la Renta, preveía un cálculo diferenciado para las comercializadoras y distribuidoras de combustible, éste establece a criterio de la administración, únicamente en relación a ingresos, mas no en gastos, en

tanto que la Sala de instancia interpretó erradamente el artículo 41 citado, y aplicó una interpretación y alcance extensivo al concepto de la norma referida, al pretender excluir en el cálculo de la fórmula de anticipo del Impuesto a la Renta, en el porcentaje aplicable a costos y gastos, el "costo combustible considerado en margen de distribución", situación que no se encontraba establecida en el artículo 41 de la ley de Régimen Tributario Interno vigente para el año determinado 2011, incurriendo así en errores e imprecisiones que alteran la cuantía del tributo.

5.6 Como se señaló *ut supra*, la causal primera del artículo 3 de la Ley de Casación, tiene como limitante la revaloración de las pruebas y debe ser planteada a partir de los hechos probados en la sentencia. Teniendo como fundamento lo expuesto, y una vez que ha sido analizada la sentencia de instancia, este Tribunal de Casación considera que es necesario delimitar los hechos establecidos como probados en la resolución judicial impugnada, con relación al anticipo del Impuesto a la Renta, con el objeto de verificar si sobre éste, existió o no la alegada errónea interpretación de la norma de derecho denunciada como infringida por la recurrente, para cuyo propósito nos remitimos al texto de la sentencia y específicamente a su considerando SEXTO, (fs. 2299-2301), que en la parte pertinente dice: *"**6.1.8)** En este orden de cosas, el problema jurídico que advierte el actor en este caso es que, al determinar el anticipo de impuesto a la renta de distribuidores de combustible, al considerar los "ingresos gravables" y los "costos y gastos deducibles" a efectos del impuesto a la renta, sólo para el coeficiente de ingresos se considera como ingresos el total del margen de comercialización correspondiente, sin embargo para el coeficiente de los costos y gastos no se segrega o diferencia dicho margen de comercialización (en este punto se aclara que esta última afirmación bajo ningún concepto significa que no se deba tributar sobre estos ingresos, sino que es un razonamiento para efectos del análisis que sigue en relación exclusivamente con el anticipo de impuesto a*

*la renta). Esta particularidad conforme consta en el cuadro número 3 que antecede, en lo referente a los costos y gastos, evidencia diferencias significativas entre el valor determinado por la actora ($ 2.613,41 USD) y el valor determinado por la administración tributaria ($ 244.653,14 USD).- **6.1.9)** En este orden de cosas, otros elementos fácticos referenciales en la presente causa por ser normas posteriores al ejercicio fiscal determinado- son los siguientes: **6.1.9.1)** El artículo 41 numeral 2, literal j) de la Ley de Régimen Tributario Interno que estuvo vigente en el ejercicio fiscal determinado y fue aplicado por la administración tributaria (antes citado en el numeral 6.1.1 de este fallo), fue objeto de una reforma legal con la publicación del Código Orgánico Monetario y Financiero (RO-S 332 de 12-septiembre-2014), en donde, en la disposición reformatoria y derogatoria vigésima numeral 4 literal b) señaló: "4. En el artículo 41, numeral 2 efectúense las siguientes reformas: (...) b) Sustitúyase el literal j) por el siguiente: "Las sociedades, así como las sucesiones indivisas y las personas naturales, obligadas a llevar contabilidad, cuyos ingresos se obtengan bajo la modalidad de comisiones o similares, por la comercialización o distribución de bienes y servicios, únicamente para efectos del cálculo del anticipo en esta actividad, considerarán como ingreso gravable exclusivamente el valor de las comisiones o similares percibidas directamente, o a través de descuentos o por márgenes establecidos por terceros; y como costos y gastos deducibles, aquellos distintos al costo de los bienes o servicios ofertados. Para el resto de operaciones de estos contribuyentes, sí se considerará la totalidad de los ingresos gravables y costos y gastos deducibles, provenientes de estas otras operaciones. En el ejercicio de sus facultades, la Administración Tributaria verificará el efectivo cumplimiento de esta disposición" (Lo resaltado y énfasis fuera de texto). De lo expuesto, la citada norma sustituyó a la norma que la administración tributaria utilizó en su determinación, para lo cual con esta reforma, en el caso de actividades de comercialización y distribución de combustible, entre otras actividades, en donde los ingresos, costos y gastos para efectos del cálculo del anticipo- se*

obtienen por la comercialización o distribución de bienes, esto es, se considera el margen de comercialización no sólo para los ingresos, sino que también se lo excluye en los costos y gastos, obviamente respecto exclusivamente para el cálculo de los anticipos del impuesto a la renta.- **6.1.9.2)** El noveno inciso del artículo 76 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno que reglamenta los anticipos del impuesto a la renta-, fue reformado por el numeral 3 del artículo 24 del Reglamento a la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal (RO-3S 407 de 31-diciembre-2014), que dispone: "Efectúese en el artículo 76 las siguientes reformas: (...) 3.- Sustitúyase el siguiente inciso: "De conformidad con lo señalado en la Ley de Régimen Tributario Interno, para el cálculo del anticipo de impuesto a la renta de comercializadoras y distribuidoras de combustible en el sector automotor, el coeficiente correspondiente al total de ingresos gravables a efecto de impuesto a la renta será reemplazado por el cero punto cuatro por ciento (0.4%) del total del margen de comercialización correspondiente. Esta disposición aplica también para aquellos casos en los que el respectivo sujeto pasivo realice actividades de comercialización y distribución de combustibles en el sector automotor." por el siguiente: "Para el cálculo del anticipo del impuesto a la renta, se entenderá como actividades similares a las de comisión, a las de distribución al por mayor de bienes o servicios en las que el fabricante o quien le anteceda en la cadena de comercialización, reconozca a sus intermediarios un importe, margen o descuento en el valor de la comercialización por estipulaciones contractuales. El procedimiento para la aplicación de este régimen para comisionistas o similares se establecerá mediante resolución de carácter general. Para el cálculo del anticipo de impuesto a la renta de comercializadoras y distribuidoras de combustible en el sector automotor, el coeficiente correspondiente al total de ingresos gravables a efecto de impuesto a la renta será reemplazado por el cero punto cuatro por ciento (0.4%) del total del margen de comercialización correspondiente; respecto a los costos y gastos, se tomarán en consideración aquellos distintos

*al costo de venta del combustible" (Lo resaltado y énfasis fuera de texto), es decir de la norma expuesta se verifica, que dentro de la institución del anticipo del impuesto a la renta se ha considerado circunstancias adicionales que tienen los contribuyentes quienes realizan actividades de comercialización y distribución de combustible, en donde, se reconoce que para efectos del rubro de "costos y gastos" en la fórmula de cálculo no se considera el costo de venta del combustible. Por lo tanto, es evidente que el presente caso, se plantea la existencia de aspectos fácticos que establecen que la realidad económica del contribuyente difiere de los presupuestos jurídicos del artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno, vigente para el caso en análisis.- 6.1.9.3) En este punto, este Tribunal recalca que la reforma del Código Orgánico Monetario y Financiero, así como la consideración del numeral 3 del artículo 24 del Reglamento a la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal, es a manera de referencial (sic) y ejemplificativa en este juicio, sin que este Tribunal pretenda aplicar normas posteriores a situaciones jurídicas anteriores, sino que se destaca su contenido, como un elemento fáctico, en tanto y en cuanto, con posterioridad al ejercicio fiscal determinado, las Funciones Legislativa y Ejecutiva del estado han expedido normas que reflejan la realidad comercial de los comisionistas y distribuidores (léase: cuando lo ingresos y gastos bajo la modalidad de comisiones o similares, por distribución de bienes, incluyen no solo los ingresos y gastos de la actividad económica como tal) en relación con el anticipo de impuesto a la renta-, en donde existen particularidades en la determinación del anticipo del impuesto a la renta, debido a las relaciones comerciales de los sujetos (v.gr. distribuidores, comisionistas).- **6.1.10)** Según el artículo 87 del Código Tributario, la determinación es el acto o conjunto de actos provenientes de la administración tributaria, en este caso, encaminados a establecer la existencia de la obligación tributaria.- En este contexto, se debe considerar que en nuestro sistema tributario, la fórmula matemática de cálculo del anticipo del impuesto a la renta establece elementos a considerar, tales como: ingresos, costos y gastos,*

activos y patrimonio; en donde, como se ha indicado en este Fallo, el SRI consideró el margen de comercialización sólo para los ingresos más no para los costos y gastos.- En otras palabras, para determinar el anticipo de MASGAS, el SRI consideró todos los gastos y costos, incluyendo los costos de combustible; sin embargo en los ingresos sólo consideró los referentes al margen de comercialización, esto es excluyó el total de costos de combustible.- Así las cosas, este Tribunal advierte que si bien el SRI ha aplicado la norma tributaria respectiva, es preciso considerar las circunstancias particulares de la actividad económica de la actora antes singularizadas-, para lo cual es básico y fundamental verificar si la actuación fiscal cumplió y observó los principios de la tributación, que están consagrados en el artículo 300 de la Constitución de la República que son: "El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos".- Ahora bien, dentro de esta norma constitucional citada, no se encuentra expresamente el principio de capacidad contributiva, que es el que la doctrina maneja como principio fundamental de la tributación, sin embargo, se infiere de ciertos principios que sí constan en la norma transcrita, tal como lo sostiene la doctrina nacional, cuando señala: "El principio de capacidad contributiva no se encuentra reconocido como tal en la Constitución, sin embargo, fluye de determinadas expresiones consignadas en el artículo 300. Este principio tiene un doble alcance: significa que únicamente las potenciales manifestaciones directas o indirectas de riqueza pueden ser objeto de tributación y configurar los hechos generadores de obligación tributaria; y al propio tiempo que los particulares han de contribuir de acuerdo a su capacidad económica" (José Vicente Troya Jaramillo, "Manual de Derecho Tributario", CEP, Quito, 2014, p. 133). En este contexto, es preciso identificar además que la capacidad contributiva se entiende como "una "aptitud" efectiva del contribuyente para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, aptitud inherente a la presencia de hechos

*reveladores de riqueza (capacidad económica)" (Alberto Tarsitano, El principio de capacidad contributiva un enfoque dogmático, en Estudios de derecho tributario constitucional e internacional, coordinadores Pasquale Pistone y otro, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, 2005, p. 409). Así lo expuesto tenemos que, para el caso que nos ocupa, entendemos la capacidad contributiva como aquella condición que hace que un individuo se convierta en deudor de una obligación de carácter impositivo en razón de la realización de las circunstancias que componen su determinación. En este caso, para establecer el anticipo de impuesto a la renta, es imprescindible relacionar el mismo con capacidad contributiva del sujeto pasivo.- **6.1.11)** En consecuencia, en un proceso de determinación tributaria, resulta esencial para que se llegue a calcular la correcta cuantía de la obligación -en este caso anticipo-, y por lo tanto, se aplique el principio de capacidad contributiva así como los principios constitucionales de generalidad, equidad, proporcionalidad, progresividad y legalidad consagrados como garantías constitucionales en el sistema tributario nacional. Entonces, debemos llegar a la conclusión que la actividad determinadora de la administración no puede ser realizada sin elementos que le conduzcan a una base imponible acorde a la capacidad contributiva del contribuyente, situación que en el presente caso no sucede; por el contrario, del proceso de determinación -y así lo advierte la actora en la presente causa- dentro de la actividad económica de distribución de combustible, se considera el margen de comercialización de la misma, sólo al aplicar la formula prevista para el coeficiente de ingresos gravables a efectos del impuesto a la renta, pero no para la formula prevista para el coeficiente de los costos y gastos deducibles a efectos del impuesto a la renta, situación que bien consta en la norma vigente para el ejercicio fiscal 2011, distorsiona la realidad económica de la actora, puesto (sic) sólo para los ingresos se considera el margen de comercialización más no para los costos y gastos, situación que tiene un contrasentido cuando el propósito del anticipo es a "efectos del impuesto a la renta", presupuesto que se circunscribe a obtención de ingresos gravables*

*menos los costos y gastos deducibles.- En este punto es preciso resaltar que "la condición de equidad impone al sistema el requisito de afectar con el mismo rigor a quienes se encuentren en la misma situación, de forma tal que pueda afirmarse que es igual para iguales y desigual para desiguales." (Mauricio Plazas Vega, "Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario", Temis, Bogotá, 2000, p. 603); en este caso, se determina un anticipo de impuesto a la renta considerando el margen de comercialización únicamente para los ingresos, además de diferir de la actividad económica del actor, difiere de su capacidad contributiva al pretenderse el pago de un anticipo por costos y gastos, en los que se considera el costo (relacionado con el margen de comercialización) previamente excluido para los ingresos, en donde el margen de comercialización es el ingreso que (sic) resultante de su actividad.- **6.1.12)** En este orden de cosas, este Tribunal recuerda que es su obligación atender la aplicación del principio de aplicabilidad directa e inmediata de la norma constitucional, consagrada en los artículos 11 numeral 3 de la Constitución y 5 del Código Orgánico de la Función Judicial; y, del principio de tutela judicial efectiva de los derechos, contemplado en el artículo 23 de la citada Ley.- **6.1.13)** En virtud de lo expuesto, por cuanto la administración tributaria al determinar el valor del anticipo a cargo de la compañía MASGAS como distribuidora de combustible, en la fórmula matemática de cálculo, ha excluido el total de costos en el rubro de ingresos, pero ha incluido el total de costos en el rubro costos y gastos, al pretenderse una obligación en estas circunstancias, ocasiona que se exija un anticipo que no guarda relación con el principio tributario de capacidad contributiva, en relación con la compañía MASGAS, así como los demás principios fiscales garantizados en la Constitución. En consecuencia, se deja sin efecto la determinación del valor de anticipo en la liquidación de pago número 1720150650069723 4, confirmado en el acto impugnado, exclusivamente, en lo referente a los valores utilizados por el SRI como costos y gastos, confirmándose los valores declarados por la actora"* (El subrayado es de esta Sala).

5.7 Del contenido de la norma de derecho señalada como infringida por la recurrente, artículo 41 de del Ley de Régimen Tributario Interno, vigente al año 2011, se advierte que: **i)** De forma general los sujetos pasivos de tributos deberán pagar el Impuesto a la Renta; y, además éstos deben determinar en su declaración, con base en la declaración del ejercicio económico anterior, el anticipo a pagarse con cargo al ejercicio fiscal corriente. **ii)** Igualmente, de forma general para la determinación de dicho anticipo, se debe aplicar una fórmula matemática, que establece como obtener el valor a determinar por dicho anticipo, así: El 0.2% del patrimonio total; el 0.2% del total de costos y gastos deducibles a efecto del Impuesto a la Renta; el 0.4% del activo total; y, el 0.4% del total de ingresos gravables a efecto del Impuesto a la Renta. **iii)** De forma particular esta norma establece que para las comercializadoras y distribuidoras de combustible en el sector automotor, el coeficiente correspondiente al total de ingresos gravables, a efecto de Impuesto a la Renta, será reemplazado por el cero punto cuatro por ciento (0.4%) del total del margen de comercialización correspondiente, es decir se sustituye el ingreso gravable por el margen de comercialización. **iv)** Partiendo de que el "margen de comercialización", es entendido como el valor resultante de: las ventas (combustibles), menos el costo de ese producto comercializado, es decir es la forma más simple del cálculo de la utilidad bruta, en este caso sobre la venta de combustibles; entonces, quienes ejercen la actividad de comercialización y distribución de combustible en el sector automotor, tienen un cálculo diferenciado, en lo que respecta al parcial del anticipo del Impuesto a la Renta determinado por las cuentas de ingreso, pues en el caso de esta actividad, el factor del 0.4% se aplica sobre el total del margen de comercialización (venta-costo), y más no sobre los ingresos.

5.8 De esta forma la controversia se centra en establecer si en la aplicación de la fórmula para el cálculo del anticipo del Impuesto a la Renta, para las comercializadoras y distribuidoras de combustible en el sector automotor, el

costo del producto comercializado (costo del combustible) que se resta del monto del producto vendido, para obtener el margen de comercialización, y multiplicar dicho valor por el cuarto factor (ingresos), se debe también restar dicho "costo del combustible", para la aplicación del segundo factor (costos y gastos), tal como lo reconoce el Tribunal de instancia, al hacer suya la controversia de la compañía accionante, en el numeral 6.1.8 del fallo analizado, al señalar que: "*...el problema jurídico que advierte el actor en este caso es que, al determinar el anticipo de impuesto a la renta de distribuidores de combustible, al considerar los "ingresos gravables" y los "costos y gastos deducibles" a efectos del impuesto a la renta, sólo para el coeficiente de ingresos se considera como ingresos el total del margen de comercialización correspondiente, sin embargo para el coeficiente de los costos y gastos no se segrega o diferencia dicho margen de comercialización...*"; razón por la cual a efectos de dilucidar el objeto de la controversia, el Tribunal *a quo* se remite a la reforma introducida por el Código Orgánico Monetario y Financiero, en septiembre de 2014, al literal j) del numeral 2 del artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno, señalando que en esta reforma, se considera el margen de comercialización no sólo para los ingresos, sino que también se lo excluye de los costos y gastos; en el mismo sentido sostiene que el artículo 76 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno (anticipo del Impuesto a la Renta), fue reformado por el artículo 24 del Reglamento a la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal, en diciembre de 2014, sosteniendo que en esta reforma se reconoce que para efectos del rubro de "costos y gastos" en la fórmula de cálculo (anticipo) no se considera el costo de venta del combustible (costo del producto), estableciéndose como un hecho probado que la actividad económica de la compañía actora es la actividad de comercialización y distribución de combustible; añade el Tribunal de instancia que las citas de éstas reformas es referencial y ejemplificativa, sin pretender aplicar las mismas a situaciones jurídicas anteriores, sino que destaca su contenido como un elemento fáctico;

luego en el considerando 6.1.10, se establece como un hecho probado que la administración tributaria en uso de su facultad determinadora, consideró el margen de comercialización (utilidad bruta) solo para los ingresos, y más no para los costos y gastos, lo que implica que al calcular la parte del anticipo en función de los ingresos, la administración tributaria multiplicó el factor de 0.4% por el margen de comercialización (venta – "costo de comercialización"), en tanto que para calcular el anticipo en función de los "costos y gastos", no se restó de este grupo de cuentas, el "costo de comercialización"; adicionalmente el Tribunal *a quo* afirma que si bien el SRI aplicó la norma tributaria respectiva, a pesar de ello dicho Tribunal, sostiene que es preciso considerar las circunstancias particulares de la actividad económica (venta de combustible), para lo cual pretende verificar si la actuación fiscal cumplió con los principios tributarios contenidos en el artículo 300 de la Constitución de la República, refiriéndose al principio de capacidad contributiva, del cual dice que se infiere de ciertos principios contenidos el artículo 300 referido, concluyendo de este principio, que es una condición que hace que un individuo se convierta en deudor de una obligación de carácter impositivo en razón de la realización de las circunstancias que componen su determinación, por lo que es imprescindible relacionarlo con el anticipo del Impuesto a la Renta; luego en el considerando 6.1.11, el Tribunal juzgador dice que en consecuencia, resulta esencial para la correcta determinación de la cuantía que se aplique el principio de capacidad contributiva, y los principios constitucionales (tributarios), llegando a la conclusión de que la actividad determinadora de la administración no puede realizarse sin los elementos que conduzcan a obtener una base imponible acorde a la capacidad contributiva del contribuyente, afirmando que esto no sucede en el presente caso, que por el contrario la administración ha aplicado la norma vigente (a la época), lo que distorsiona la realidad económica de la actora, ya que solo se considera el margen de contribución para los ingresos y no para los costos y gastos, lo cual es un contrasentido, cuando el propósito es a efectos del Impuesto a la Renta (ingresos gravados – costos y

gastos); el Tribunal juzgador luego se referirse al principio de equidad, dice que en este caso se determina un anticipo del Impuesto a la Renta considerando el margen de comercialización únicamente para los ingresos, difiriendo de la actividad económica del actor y de su capacidad contributiva, al pretenderse un pago de un anticipo por los costos y gastos, en los que considera un costo excluido en los ingresos, en donde el margen de comercialización es el ingreso resultante de su actividad; finalmente en el considerando 6.1.13, la Sala juzgadora insiste nuevamente en la fórmula aplicada por el ente de control tributario, y acota que se está exigiendo un anticipo que no guarda relación con el principio de capacidad contributiva y los demás principios fiscales garantizados en la Constitución, lo que lleva al Tribunal *a quo* a dejar sin efecto la determinación del anticipo de Impuesto a la Renta realizada por la administración tributaria.

5.9 De lo expuesto, y a criterio de este Tribunal de Casación, se advierte que a partir de los hechos probados en la sentencia recurrida, esto es que en el caso en particular el contribuyente mantiene como actividad económica la distribución de combustibles, razón por la cual lo que corresponde en este caso es dilucidar, si en la determinación del anticipo del Impuesto a la Renta, correspondiente al período 2011, el valor del costo de los combustibles adquiridos por la compañía actora en el ejercicio de su actividad, debe considerarse tanto para el grupo de cuentas de ingresos, como para el grupo de cuentas del costo y gasto, al aplicar el factor correspondiente; y así lo recoge el Tribunal de instancia al hacer suyo el criterio de la accionante (fs. 2299); dado lo cual, el Tribunal juzgador a pesar de reconocer la existencia y aplicación del literal j) del numeral 2 del artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno (vigente a la época), que a la letra dispone: "*Para comercializadoras y distribuidoras de combustible en el sector automotor, el coeficiente correspondiente al total de ingresos gravables a efecto de impuesto a la renta será reemplazado por el cero punto cuatro por ciento (0.4%) del total*

del margen de comercialización correspondiente", se remite a las reformas introducidas a este literal en el año 2014, tanto por el Código Orgánico Monetario y Financiero, como por el Reglamento a la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal, reformas en las que se determina que para el cálculo del anticipo para entes en el régimen de comercializadoras y distribuidoras de combustible en el sector automotor, se considerará el costo del combustible adquirido, tanto al aplicar el factor respetivo al margen de comercialización (ingresos), como al de costos y gastos (restando el costo del combustible), y a pesar que dice respecto a estas reformas (fs. 2300) que "*...es a manera de referencial (sic) y ejemplificativa en este juicio, sin que este Tribunal pretenda aplicar normas posteriores a situaciones jurídicas anteriores, sino que se destaca su contenido, como un elemento fáctico...*", incurre en un yerro jurídico, ya que en primer lugar, el Tribunal juzgador "*...advierte que si bien el SRI ha aplicado la norma tributaria respectiva, es preciso considerar las circunstancias particulares de la actividad económica de la actora...*", es decir reconoce la adecuada aplicación de la norma pertinente al caso en particular, y sin embargo erróneamente realiza una interpretación extensiva del citado artículo 41, al incursionar en las particularidades de la actividad de venta de combustible, descuidando inapropiadamente que justamente el literal j) de la norma referida, fue introducida por el legislador, considerando las particularidades de los entes cuya actividad es la de comercialización de combustibles; y, en segundo lugar, pretende justificar la aplicación retroactiva de las reformas al referido literal j) en año 2014, basando su razonamiento en una contrastación de la norma (art. 41 LRTI), con los principios constitucionales contenidos en el artículo 300 de la Constitución de la República del Ecuador, así como en el principio de capacidad contributiva, inobservando que respecto a la norma constitucional, la Corte Constitucional del Ecuador, como máximo órgano de control e interpretación constitucional, mediante sentencia No. 006-13-SIN-CC, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 56 de 12 de agosto de

2013, ya se ha pronunciado respecto al anticipo del Impuesto a Renta, estableciendo que los artículos 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno y 76, 77, 78 y 79 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, son concordantes con el marco constitucional, sin contradecir o vulnerar derecho alguno según lo establecido en los artículos. 164, 165, 300 y 323 de la Constitución; además se ha de observar que en cuanto a la capacidad contributiva, la Sala juzgadora acertadamente sostiene (fs. 2300 vta.) que: "*...entendemos la capacidad contributiva como aquella condición que hace que un individuo se convierta en deudor de una obligación de carácter impositivo en razón de la realización de las circunstancias que componen su determinación...*", es decir correctamente señala que la base imponible y la alícuota, deben ser el reflejo del hecho generador que es establecido por ley, y a pesar de esto, luego de hacer suyo el criterio de la compañía actora, ante la determinación de la administración tributaria del referido anticipo, sostiene que la fórmula de cálculo utilizada por el ente de control "*...distorsiona la realidad económica de la actora, puesto (sic) sólo para los ingresos se considera el margen de comercialización más no para los costos y gastos, situación que tiene un contrasentido cuando el propósito del anticipo es a "efectos del impuesto a la renta", presupuesto que se circunscribe a obtención de ingresos gravables menos los costos y gastos deducibles...*", criterio que vuelve a contradecir lo expuesto por la Corte Constitucional en la sentencia 006-13-SIN-CC referida, cuando dicha Corte determinó que: "*Una vez descrita la normativa y los elementos esenciales del anticipo de impuesto a la renta, resta a esta Corte aclarar que, al no ser un tributo, sino una obligación devengada de la aplicación del impuesto a la renta, la obligación tributaria accesoria del IR es exigible...*"; pues al considerarse el anticipo una obligación devengada y accesoria del Impuesto a la Renta, posee las mismas características del tributo, por lo tanto su cálculo se somete a la norma vigente en el año 2011, esto es el literal j) del numeral 2 del artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno; y por otra parte con dicho razonamiento da una

interpretación extensiva del numeral segundo del citado artículo 41, ya que la única excepción respecto a la actividad de comercialización de combustible, es aquella que hace referencia a la aplicación del factor, al margen de contribución, en lugar de los ingresos que se aplica para el resto de contribuyentes, y en ningún caso establece la norma que el costo del producto comercializado, que se aplica para obtener el margen de comercialización, será restado del grupo de cuentas de "costo y gasto", para obtener parte de la determinación del anticipo del Impuesto a la Renta. Es necesario recordar que los principios son mandatos "de optimización" con la característica de que pueden ser cumplidos en diferente grado y porque su cumplimiento no solo depende de las posibilidades reales, fácticas, sino también de las jurídicas. Es decir los principios son conceptos deontológicos; pertenecen, por lo tanto al mundo del deber ser; sirven para interpretar las normas, pero tienen eficacia indirecta, pues solo en ausencia de una regla constitucional alcanzan eficacia directa y son aplicables al caso. En definitiva, se advierte que para la determinación del anticipo del Impuesto a la Renta, en el ejercicio fiscal 2011, la norma que gobierna el caso es precisamente el numeral 2 del artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno vigente a esa fecha, y dado que al tratarse de un ente económico cuya actividad comercial es la compra y venta de combustibles, la misma norma diferencia a dicha actividad en su literal j), estableciendo de forma por demás clara que en este tipo de actividad, en lugar multiplicar el factor del 0.4% por los ingresos (como para el resto de contribuyentes), se aplicará el factor (0.4%) al margen rentabilidad (venta-costo del combustible) exclusivamente, sin embargo el Tribunal juzgador erróneamente, no solo que realiza una interpretación extensiva de la norma, al pretender disminuir del grupo de las cuentas de "costo y gasto" el valor del costo del combustible, situación no prevista por la norma; sino que además, yerra en su motivación al aplicar de manera retroactiva las reformas del año 2014 al citado literal j), ya que el anticipo del Impuesto a la Renta, acorde al máximo organismo de control constitucional, no viola ningún derecho o

principio tributario en su aplicación, por el contrario, dicho anticipo al ser una obligación devengada del Impuesto a la Renta, es exigible en la cuantía que se determina en la norma, esto es el artículo 41 citado, y más particularmente el literal j) de su numeral 2, razones por las cuales en la especie, sí se configura el vicio alegado por el ente de control tributario.

6. DECISIÓN

6.1 Este Tribunal de Casación considera que se ha configurado el vicio de errónea interpretación de la norma contenida en del literal j) del numeral 2 del artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno, y por lo tanto se configura la causal invocada.

6.2 Por los fundamentos expuestos, la Corte Nacional de Justicia, Sala 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 la sentencia dictada el 25 de enero de 2017, las 10h40, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, dentro del juicio No. 17510-2015-00454, consecuentemente se ratifica la glosa por anticipo del Impuesto a la Renta.

7.2 Actúe la Dra. Ligia Marisol Mediavilla, en calidad de secretaria relatora encargada de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, mediante Oficio No. 6-PSCT-CNJ-17.

7.3 Sin costas

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

Dra. Ana María Crespo Santos
JUEZA NACIONAL

Dr. José Luis Terán Suárez
JUEZ NACIONAL

Dr. Rómulo Darío Velástegui Enríquez
JUEZ NACIONAL

Certifico.-

Dra. Ligia Marisol Mediavilla
SECRETARIA RELATORA (E)

CORTE CONSTITUCIONAL DEL ECUADOR

En Quito, miércoles nueve de mayo del dos mil dieciocho, a partir de las quince horas y cuarenta y un minutos, mediante boletas judiciales notifiqué la SENTENCIA que antecede a: ANA PAOLA IDROVO ORELLANA EN CALIDAD DE GERENTE GENERAL Y REPRESENTANTE LEGAL DE LA COMERCIALIZADORA MASGAS S.A. en la casilla No. 2452 y correo electrónico jcalvaradoendar@hotmail.com;evaparedes66@yahoo.com, jcalavaradoendar@hotmail.com, en el casillero electrónico No. 1708749195 del Dr./Ab. JUAN CARLOS ALVARADO ENDARA. DIRECTOR ZONAL 9 DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS en la casilla No. 2424 y correo electrónico malejandra.espinoza@hotmail.com, maespinoza@sri.gob.ec, en el casillero electrónico No. 1722483862 del Dr./Ab. MAYRA ALEJANDRA ESPINOZA ESPINOZA; en la casilla No. 568 y correo electrónico malejandra.espinoza@hotmail.com, maespinoza@sri.gob.ec. ARTEAGA VALENZUELA MARCOS EDISON en la casilla No. 1200, en el casillero electrónico No. 0901499905 del Dr./Ab. MARCOS EDISON ARTEAGA VALENZUELA. Certifico:

LIGIA MARISOL MEDIAVILLA
SECRETARIA RELATORA (E)

CORTE CONSTITUCIONAL DEL ECUADOR

RECURSO No. 17510-2015-00454

AMPLIACIÓN

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA DEL ECUADOR

SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO

JUEZ PONENTE: DR. JOSÉ LUIS TERÁN SUÁREZ

Quito, jueves 24 de mayo del 2018, las 10h53.-

VISTOS: La MBA Ana Paola Idrovo Orellana, por los derechos que representa en calidad de Gerente General y como tal representante legal de la compañía MASGAS S.A., interpone recurso horizontal de **AMPLIACIÓN**, en contra de la sentencia dictada el 9 de mayo de 2018, a las 15h16 y notificada el 9 de los mismos mes y año. Sobre tal pedido el peticionario a fojas 90 a 92 del expediente de casación expone en su parte pertinente lo siguiente: "*...El cálculo del SRI ARBITRARIAMENTE toma el total de compras como costos y gastos (122.236.568) y obtiene un anticipo de 257.053,60; sin embargo mi representada no se encontraba en la obligación de incluir ese monto en virtud de lo ordenado en los artículos detallados a continuación, que fueron los fundamentos de derecho de la demanda: Para la aplicación del rubro 0.2% del total de costos y gastos deducibles a efectos del impuesto a la renta, en virtud de que no hay ninguna indicación especial adicional, se debe acudir al art. 10 de la misma ley que habla de las Deducciones, que De (sic) lo dicho además pone en evidencia la contradicción que existe entre la sentencia emitida por la sala, y lo que señala la ley, la doctrina y la jurisprudencia, es decir es contra toda lógica y razonamiento, por tanto su sentencia adolece de motivación aparente, pues se compone de enunciados vagos, inespecíficos e irrelevantes. Cuando esto último ocurre estamos frente a una motivación aparente. Son caso típico de esta clase de vicio, las resoluciones que solo se limitan a describir los hechos alegados por las partes, sin analizarlos ni vincularlos con norma alguna;*

esenciales para resolver la controversia, sino que efectúan una vaga alusión de todo lo que obra del proceso, sin especificar aquellas que han motivado su decisión, y su fundamento. El hecho de señalar varias normas legales y transcribir textos doctrinarios no constituye motivación, pues la constitución claramente señala en su artículo 76 NO. 7 literal l, que las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas y que no habrá motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Los actos administrativos, resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados se considerarán nulos. Las servidoras o servidores serán sancionados. Por lo expuesto y cuanto la sentencia de la sala adolece de falta de motivación, lo que produce violación al debido proceso y a la tutela judicial efectiva, solicitó se sirva ampliar la misma procediendo a fundamentar conforme a la ley, a fin de conocer los motivos jurídicos por los cuales el recurso ha sido aceptado". Con estos antecedentes, para resolver se considera: **PRIMERO.-** Para conocer la petición de ampliación presentada, conforme lo previsto en los arts. 274 del Código Tributario y 281 del Código de Procedimiento Civil, es competente esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia. **SEGUNDO.-** El art. 274 del Código Tributario establece que: *"...la ampliación, cuando no se hubiere resuelto alguno de los puntos controvertidos o se hubiere omitido decidir sobre multas, intereses o costas".* El art. 282 del Código de Procedimiento Civil, se refiere a la ampliación de la sentencia en los mismos términos; y, el art. 253 del Código Orgánico General de Procesos establece que: *"...La ampliación procederá cuando no se haya resuelto alguno de los puntos controvertidos o se haya omitido decidir sobre frutos, intereses o costas".* **TERCERO.-** La abogada Yael

Elizabeth Fierro Guillén, procuradora fiscal del Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas en su contestación a la ampliación planteada manifiesta a fojas 95 a 96 del cuadernillo de casación que en la sentencia emitida se evidencia que existió una decisión fundada en principios constitucionales y en disposiciones que guardan relación con la acción en la cual se dictó; es así que la Sala, al mencionar que el Tribunal *a quo* incurrió en un yerro jurídico, sustenta su decisión en lo mencionado en el art. 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno aplicable al 2011 y además en los principios contemplados en el art. 300 de la Constitución; así mismo explica las razones por las cuales el Tribunal de instancia realizó una interpretación extensiva del citado art. 41, para lo cual realiza un análisis del numeral 6.1 de la sentencia de instancia de la que se desprende una revisión, valoración y examen no solamente de los argumentos normativos sino también de la doctrina citada; lo cual evidencia que la Sala no se limitó exclusivamente a fuentes normativas sino que en general se refirió a todas las fuentes del derecho citadas en la sentencia de instancia; que la sentencia presenta una estructura lógica que inicia con la relatoría de los hechos que constan en la sentencia de instancia las alegaciones de cada parte procesal para luego determinar el problema jurídico que radica en la correcta aplicación del art. 41 de la Ley Régimen Tributario Interno respecto del anticipo; que la sentencia resulta comprensible para las partes debido a que se encuentra redactada en un leguaje claro y sencillo, por lo que solicitó se sirva rechazar por improcedente la solicitud de ampliación. **CUARTO.-** La ampliación según Jaime Flor Rubianes tiene por objeto: "*...suplir cualquier omisión en la que se hubiere incurrido en la resolución respecto de la acción o excepciones; suplir las omisiones sobre cuestiones accesorias como intereses y costas; la falta de pronunciamiento sobre la pretensión de reclamar*

daños y perjuicios, sobre la excepción de prescripción, etc." (Flor Rubianes, Jaime (2002) "*Manual de teoría general de los recursos procesales civiles y penales, aplicada a la legislación ecuatoriana*". Librería Jurídica. Pág. 32). **QUINTO.-** De lo expuesto se establece que la solicitud de ampliación procede cuando en la sentencia no se ha resuelto alguno de los puntos controvertidos o se haya omitido decidir sobre frutos, intereses o costas; y en la especie la sentencia emitida por este Tribunal Especializado de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia resolvió el problema jurídico planteado, el cual se detalla en el considerando 4 numeral 4.1 de la sentencia que se pretende se amplié (fojas 74 del cuadernillo de casación); y, en el considerando 5 numeral 5.2 y siguientes (fojas 74 vuelta a 83), se resuelve de forma clara y debidamente motivada el cargo de errónea interpretación del art. 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno, vigente al año 2011, alegado por la Administración Tributaria; consecuentemente no cabe realizar ninguna ampliación a la sentencia, ya que en la misma se resolvió el correspondiente cargo admitido. **SEXTO.-** Es pertinente mencionar que el recurso extraordinario de casación tiene como uno de sus objetivos el corregir incorrecciones jurídicas deslizadas en autos o sentencias que atenten contra la unificación de criterios y, en definitiva, contra la legalidad de lo resuelto. Por tal motivo, el Tribunal de Casación debe pronunciarse exclusivamente en base a los fundamentos jurídicos y de hecho que sostengan la justificación de uno de los casos previstos para la casación. Es decir que si existen hechos o argumentos que no coadyuven al fundamento del recurso, deben ser rechazados por improcedentes; esto, tanto para resolver el recurso cuanto para atender cualquier incidente, como solicitudes de ampliación de sentencias. Vale indicar que el principal objetivo de la Casación no consiste en enmendar los agravios

que las partes consideran se les ha irrogado, sino en corregir los vicios que, en lo concerniente a la aplicación de normas jurídicas, pudiera contener un fallo, con lo cual se busca conservar la integridad de la legislación y la uniformidad de la jurisprudencia. Teniendo esto en cuenta y según lo expresado en el presente auto, al haberse resuelto el problema jurídico contenido en el recurso de casación, se rechaza la solicitud presentada, por lo que las partes procesales estarán a lo señalado y dispuesto en la sentencia; y, se ordena que la Actuaria de esta Sala proceda a la devolución del proceso al Tribunal de origen, para los fines consiguientes. Actué la doctora Ivonne Marlene Guamaní León, en calidad de secretaria relatora encargada de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, mediante oficio No. 011-PSCT-CNJ-18. Notifíquese.-

Dra. Ana María Crespo Santos
JUEZA NACIONAL

Dr. José Luis Terán Suárez
JUEZ NACIONAL

Dr. Rómulo Darío Velástegui Enriquez
JUEZ NACIONAL

Certifico.-

Dra. Ivonne Marlene Guamaní León
SECRETARIA RELATORA (E)

CORTE CONSTITUCIONAL DEL ECUADOR

En Quito, jueves veinte y cuatro de mayo del dos mil dieciocho, a partir de las catorce horas y ocho minutos, mediante boletas judiciales notifiqué el AUTO que antecede a: ANA PAOLA IDROVO ORELLANA EN CALIDAD DE GERENTE GENERAL Y REPRESENTANTE LEGAL DE LA COMERCIALIZADORA MASGAS S.A. en la casilla No. 2452 y correo electrónico jcalvaradoendar@hotmail.com;evaparedes66@yahoo.com, jcalavaradoendar@hotmail.com, en el casillero electrónico No. 1708749195 del Dr./Ab. JUAN CARLOS ALVARADO ENDARA. DIRECTOR ZONAL 9 DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS en la casilla No. 2424 y correo electrónico malejandra.espinoza@hotmail.com, maespinoza@sri.gob.ec, en el casillero electrónico No. 1722483862 del Dr./Ab. MAYRA ALEJANDRA ESPINOZA ESPINOZA; en la casilla No. 568 y correo electrónico malejandra.espinoza@hotmail.com, maespinoza@sri.gob.ec, yael_david4@hotmail.com. ARTEAGA VALENZUELA MARCOS EDISON en la casilla No. 1200, en el casillero electrónico No. 0901499905 del Dr./Ab. MARCOS EDISON ARTEAGA VALENZUELA. Certifico:

DRA. IVONNE MARLENE GUAMANI LEON
SECRETARIA RELATORA

CORTE CONSTITUCIONAL DEL ECUADOR

RAZÓN: Siento como tal que las 19 fotocopias que anteceden son iguales a los originales que constan dentro del Recurso de Casación No. 17510-2015-00454 (Juicio de Impugnación No. 17510-2015-00454), que sigue la compañía MASGAS S.A., en contra del DIRECTOR ZONAL 9 DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS, las mismas que las confiero debidamente certificadas. Quito, 4 de junio del 2018. Certifico.-

Dra. Ivonne Marlene Guamaní León
SECRETARIA RELATORA ENCARGADA

CONSEJO NACIONAL DE JUSTICIA
Sala de lo Contencioso Tributario
SECRETARÍA

CORTE CONSTITUCIONAL DEL ECUADOR

Recurso No. 09501-2015-0016
Resolución No. 205-2018

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA DEL ECUADOR

SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO

JUEZ PONENTE: DR. JOSÉ LUIS TERÁN SUÁREZ

Quito, a [illegible]

A S U N T O

Resolución del recurso de casación interpuesto por la ingeniera Raquel Guzmán Recalde, en calidad de Directora Provincial de El Oro del Servicio de Rentas Internas; el doctor Juan Carlos Córdova Cáceres, el abogado Fidel Muñoz Freire, y la abogada Linda Ochoa Matamoros, en calidad de Procuradores de la Directora General del Servicio de Rentas Internas, en contra de la sentencia de 22 de mayo de 2017, las 15h27, dictada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, dentro del juicio de impugnación No. 09501-2015-0016, propuesto por la señora Zoila Beatriz Sánchez Apolinario, por los derechos que representa en calidad de representante legal del CONSORCIO PUYANGO, en contra de la Resolución No. 107012015RREC000302 de 13 de enero de 2015, emitida por la Directora Provincial de El Oro del Servicio de Rentas Internas, que negó el reclamo administrativo presentado por el referido consorcio, y ratificó la Liquidación de Pago por Diferencias en la Declaración No. 0720140200053, por el Impuesto a la Renta del período fiscal 2011.

1. ANTECEDENTES

1.1 La ingeniera Raquel Guzmán Recalde, en calidad de Directora Provincial de El Oro del Servicio de Rentas Internas; el doctor Juan Carlos Córdova Cáceres, el abogado Fidel Muñoz Freire, y la abogada Linda Ochoa Matamoros, en calidad de Procuradores de la Directora General del Servicio de Rentas, fundamentan el recurso de casación en las **causales primera y tercera** del art. 3 de la Ley de Casación. Estiman infringidas las siguientes normas de derecho: **1. Causal Tercera: "Errónea interpretación"** del art. 115 del Código de Procedimiento Civil, precepto jurídico aplicable a la valoración de la prueba consistente en la Resolución No. 107012015RREC000302, lo que a su vez produjo la "**errónea interpretación**" del art. 81 del Código Tributario. **2. Causal Primera: a) "Falta de aplicación"** del art. 17 del Código Tributario, así como del numeral 16 del art. 10 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno; **b) "Aplicación indebida"** del art. 103 de la Ley de Régimen Tributario Interno; y, **c) Falta de aplicación"** del precedente jurisprudencial obligatorio contenido en la Resolución 07-2016, publicada en el Registro Oficial suplemento 894 de 1 diciembre de 2016. Sin embargo, la doctora Julieta Magaly Soledispa Toro, Conjueza de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, mediante auto de admisibilidad y su correspondiente aclaración, calificó de ADMISIBLE el recurso de casación interpuesto la autoridad tributaria demandada, exclusivamente por los vicios al amparo de la **causal primera** del art. 3 de la Ley de Casación.

1.2 En lo que tiene que ver con la causal y cargos admitidos, los recurrentes fundamentan su recurso de la siguiente manera: **Aplicación indebida del art. 103 de la Ley de Régimen Tributario Interno.-** La administración tributaria, luego de transcribir la norma señalada como infringida, y los numerales 6.4 y 6.5 de la sentencia recurrida, sostiene que en la referencia que hace la Sala de

instancia a la página 20 de la resolución impugnada, no se hacía referencia al artículo 103 de la Ley de Régimen Tributario Interno, y que la única parte en la que se hace mención al uso del sistema financiero indica: "*Adicionalmente, de los clientes que contestaron los requerimientos de información, solo tres de ellos a quienes vendió los gramos de oro presentaron los medios de pago, los demás clientes indicaron haber realizado sus pagos en efectivo sin tener ningún documento probatorio de la entrega del dinero, situación que se complementa con los montos facturados en cada comprobante de venta, que no supera los $5,000.00 evitando así la obligatoriedad de la utilización del sistema financiero*", con lo que se entiende que la administración tributaria no negaba que las operaciones con FUENTESTELAR S.A. fuesen menores a $5.000, las cuales incluso constan en la resolución impugnada, indicaba en su análisis, que se trataba de varias facturas por supuestas operaciones, todas ellas inferiores a esa cantidad, para evitar el uso del sistema financiero, y así evadir el control de la administración, dando a entender que las supuestas transacciones se realizaron en efectivo, con el fin de que sean reconocidas las mismas, aun cuando éstas eran carentes de esencia económica, análisis que sumado al extenso examen del cumplimiento del círculo contable, era la debida motivación del mismo respecto de los valores determinados; que como lo indica la Corte Nacional de Justicia, debía demostrarse de manera efectiva la realización la transferencia del bien, lo cual no ocurrió dentro del proceso; que siempre se discutió la esencia económica de las supuestas transacciones realizadas entre CONSORCIO PUYANGO y FUENTESTELAR S.A., y no respecto a bancarización, por lo tanto, el Tribunal *a quo* incurrió en una indebida aplicación del art. 103 de la Ley de Régimen Tributario Interno, lo cual fue determinante en su parte dispositiva, por cuanto se declaró la invalidez de la resolución impugnada, argumentándose que: "*6.5 (...) Por lo expuesto, en sede administrativa el Servicio de Rentas Internas no motivó adecuadamente*

su acto administrativo...", cuando lo que correspondía era que el Tribunal *a quo*, una vez confirmada la debida motivación del acto en torno a esencia económica, aplique el art. 17 del Código Tributario y el numeral 16 del art. 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno; que habiéndose trabado la *litis* respecto a la deducibilidad de los supuestos costos y gastos incurridos, le correspondía al Tribunal *a quo* pronunciarse respecto a la esencia económica de las supuestas transacciones realizadas con FUENTESTELAR S.A. (art. 17 del Código Tributario: calificación del hecho generador), y a la deducibilidad de aquellos costos y gastos alegados (numeral 16 del art. 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno), sin embargo en ninguna parte de su sentencia aplica dichas normas, sino que, no sólo en el punto 6.4 analiza el tema de la bancarización aplicando indebidamente el art. 103 de la Ley de Régimen Tributario Interno, sino que en el punto 6.5 incurre nuevamente en la aplicación indebida del citado artículo; los recurrentes luego de transcribir el numeral 6.5 de fallo analizado, resaltando que: *"En el presente caso, el contribuyente CONSORCIO PUYANGO demostró en la fase administrativa todas las facturas que obedecen a las compras que por concepto de materiales realizó a FUENTESTELAR S.A., por debajo de los cinco mil dólares de los Estados Unidos de América, donde no existía la obligatoriedad del uso del sistema financiero por el monto de las compras, como lo establece la norma antes descrita. Por lo expuesto, en sede administrativa el Servicio de Rentas Internas no motivó adecuadamente su acto administrativo...*", de lo que afirman que, efectivamente la bancarización, es un requisito de deducibilidad según el art. 103 de la Ley de Régimen Tributario Interno, respecto a operaciones económicas superiores a los $5.000, pero lo que se estaba discutiendo en sede judicial no era si el CONSORCIO PUYANGO hubiere cumplido con dicha exigibilidad legal, sino respecto a la esencia económica de las supuestas transacciones descritas en las copias certificadas de las 56 facturas emitidas

por FUENTESTELAR S.A., que fueron presentadas ante la administración tributaria, así como respecto a toda la investigación y análisis realizado tendiente a demostrar la carencia de aquella esencia, lo cual deja en evidencia que se configuró la aplicación indebida de la mencionada norma legal; que la aplicación indebida del art. 103 de la Ley de Régimen Tributario Interno, influyó de forma directa en la resolución de la causa, al haber sido determinante en su parte dispositiva, por cuanto se declaró la invalidez de la resolución impugnada argumentándose que: a) En sede administrativa el Servicio de Rentas Internas no motivó adecuadamente su acto administrativo, cuando lo que correspondía era que el Tribunal a quo, sin entrar a temas que no eran materia de litigio como la bancarización, confirme la debida motivación del acto en torno a esencia económica, por cumplir lo establecido en el art. 81 del Código Tributario y art. 76 numeral 7 literal l) de la Constitución del Ecuador, y proceda a aplicar el art. 17 del Código Tributario y el numeral 16 del art. 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno; y, b) Todos los costos y gastos efectuados por CONSORCIO PUYANGO, detallados en las copias certificadas de las 56 facturas emitidas por FUENTESTELAR S.A., "*obedecen a las compras que por concepto de materiales realizó a FUENTESTELAR S.A., por debajo de los cinco mil dólares de los Estados Unidos de América; donde no existía la obligatoriedad del uso del sistema financiero por el monto de las compras*", sin entrar a analizar lo que correspondía, esto es, la esencia económica de las supuestas transacciones económicas celebradas entre CONSORCIO PUYANGO y FUENTESTELAR S.A., que era materia fundamental de litigio, es decir, el debate respecto a la calificación del hecho generador contenido en el art. 17 del Código Tributario, así como la deducibilidad de los costos y gastos discutidos de conformidad con el numeral 16 del Art. 10 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno. **Falta de aplicación del art. 17 del Código Tributario, así como del numeral 16 del art. 10 de la Ley de Régimen**

Tributario Interno.- Dicen los recurrentes que cuando la administración tributaria, ejerce su facultad determinadora consagrada en el art. 68 del Código Tributario, busca establecer la "existencia del hecho generador del tributo", y por ende, de esta facultad se deriva la potestad contenida en el art. 17 del Código Tributario, de proceder a la "calificación del hecho generador del tributo", razón por la cual, en el procedimiento de verificación del correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias, detectó diferencias en la declaración del Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2011 del contribuyente CONSORCIO PUYANGO; que el contribuyente presentó copias certificadas de 56 facturas emitidas por FUENTESTELAR S.A., por concepto de las supuestas ventas que le había realizado durante el período fiscal 2011, sin embargo, las mismas no fueron consideradas como deducibles por carecer de sustancia económica, habiéndose notificado la Liquidación de Pago por Diferencias; que el examen de la sustancia económica, al que hace referencia el Tribunal *a quo* en el numeral 6.5 del fallo analizado, comprendía toda la recopilación de información efectuada por la administración tributaria cuyo análisis expresaba principalmente que, a) Que no todos los gastos efectuados son deducibles, los gastos para ser deducibles, deben cumplir con los requisitos formales que la ley ha previsto para el efecto, este criterio de ninguna manera implica que los requisitos formales sean los únicos necesarios para que los gastos se consideren deducibles, pues a más de estos requisitos formales, es preciso que la esencia de los negocios jurídicos que subyacen a los elementos formales tengan el sustento conceptual correspondiente; que para que un gasto se considere deducible es preciso que concurran dos requisitos: de un lado, que el mismo esté vinculado razonablemente a la generación de ingreso presente o futuro, real o potencial; y, por otro, que cumpla con los requisitos formales determinados por la ley para sustentarlo; que el gasto cuestionado del CONSORCIO PUYANGO, no guarda relación razonable con el ingreso del

contribuyente FUENTESTELAR S.A., por tanto se convierte en un gasto no deducible, acorde al art. 10 de la Ley de Régimen Tributario establece; b) Que la actividad económica principal registrada por la compañía FUENTESTELAR S.A., durante el periodo fiscal 2011, era la venta al por mayor de minerales metalíferos: minerales y concentrados de hierro y de metales no ferrosos, sin embargo, no existía coherencia dentro de la actividad realizada por el contribuyente FUENTESTELAR S.A., puesto que supuestamente compró USD $16.262.935,46 en gramos de oro, pero sólo vendió USD $ 5.075.644,76 gramos de dicho mineral, mientras que la mayor parte de sus supuestas ventas, esto es, USD $ 10.013.11,08 fueron de otros bienes y servicios tales como: materiales de construcción, materiales eléctricos, insumos para camaronera, fertilizantes e insumos agrícolas, repuestos automotrices, equipos satelitales, sistemas de recepción satelital, mano de obra de levantamiento y digitación de inventario y concentrado de cobre, lo cual no es posible debido a que sólo adquirió USD $ 38.234,03 en materiales de construcción, por lo que no es razonable vender bienes que no fueron adquiridos; que el contribuyente CONSORCIO PUYANGO, supuestamente realizó compras a la compañía FUENTESTELAR S.A., por un monto de $ 234.468,05, durante los meses de agosto, septiembre y octubre del año 2011, entre los productos que supuestamente adquirió se encuentran materiales de construcción, tal como consta en el cuadro No. 10 de la Liquidación de Pago por Diferencias en la Declaración del Impuesto a la Renta del período fiscal 2011; que la compañía FUENTESTELAR S.A., supuestamente vendía bienes de diferentes tipos y en grandes cantidades, lo que implicaba que debía contar con una infraestructura física donde almacenar y exhibir sus productos, así como una estructura organizacional para manejar y administrar un gran negocio, pues por su nivel de ingresos (17 millones de dólares aproximadamente) bien se lo podría comparar con grandes y conocidas cadenas de distribución, incluso en el

Sistema Nacional de RUC registró establecimientos en Guayaquil y Machala, y al realizarse la verificación por parte de la administración tributaria, se trataba de viviendas en donde sus propietarios no tenían conocimiento sobre la existencia de la compañía FUENTESTELAR S.A.; que era incongruente que con la magnitud de la compañía conforme su volumen de ventas y de compras, no contara con personal, para su normal desenvolvimiento, tampoco con vehículos registrados a su nombre, tal como se verificó en el Sistema de Matriculación Vehicular, pues se entiende que debía realizar la distribución de sus mercaderías en vehículos adecuados para la entrega, incluso al carecer de este tipo de activos, deberían constar como rubros importantes la contratación de proveedores de este servicio, lo cual no constaba en la base de datos de la administración tributaria, y se trata de un negocio que se activa sólo en el año 2011; c) Que las facultades de las que está investida la administración tributaria le permiten verificar el irrestricto cumplimiento de las normas por parte de los contribuyentes; es por ello que, tanto en la liquidación de pago por diferencias en la declaración, como en la resolución de reclamo administrativo, se verificaron los documentos de soporte de los gastos deducibles del ejercicio fiscal 2011 presentados por el propio actor, lo cual implicaba que la administración tributaria analice el hecho económico, como aquella figura de calificación del hecho generador, atendiendo a la realidad de los hechos más que a las formas jurídicas que los representan, en función del art. 17 del Código Tributario; que esta interpretación de las normas tributarias con arreglo a su significación económica y a la delimitación del hecho generador, atendiendo a conceptos económicos, que supone el tener en cuenta las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen, es la que se aplicó en la resolución de redamo administrativo; que demostrada la debida motivación de la resolución impugnada, en torno a la

falta de esencia económica de los gastos alegados por CONSORCIO PUYANGO, y habiéndose trabado la *litis* respecto a la deducibilidad de los mismos, respecto a las alegadas compras realizadas a FUENTESTELAR S.A., correspondía que el Tribunal *a quo* se pronuncie respecto a la esencia económica de las transacciones antes mencionadas (art 17 del Código Tributario: calificación del hecho generador), y a la deducibilidad de los costos y gastos alegados (numeral 16 del art. 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno). **Falta de aplicación del Precedente Jurisprudencial Obligatorio contenido en la Resolución 07-2016, publicada en el Registro Oficial suplemento 894 de 1 diciembre de 2016.-** Señalan los casacionistas que la Corte Nacional de Justicia, se ha pronunciado en varias de sus sentencias respecto a la deducibilidad de un gasto (Recurso 162-2012, 324-2012, 24-2012, 471.2012), y se refieren a los fundamentos del precedente, citando su art. 3, y señalan que habiéndose trabado la *litis*, respecto a la deducibilidad de los supuestos costos y gastos incurridos por parte de CONSORCIO PUYANGO, correspondía al Tribunal *a quo* pronunciarse respecto a la esencia económica de las supuestas transacciones realizadas con FUENTESTELAR S.A., y a la deducibilidad de aquellos costos y gastos alegados; que dado el extenso análisis contenido en el acto impugnado y su antecedente, respecto a la esencia económica de las supuestas transacciones realizadas entre CONSORCIO PUYANGO y FUENTESTELAR S.A. correspondía que el Tribunal *a quo* aplique el precedente jurisprudencial obligatorio citado, a efectos de determinar que no se cumplía con el círculo contable completo, pues no podía existir fuente de la obligación, dado que FUENTESTELAR S.A. tenía reportadas supuestas compras por un valor de USD $38,234,03 en materiales de construcción, pero según los comprobantes de venta entregados por CONSORCIO PUYANGO, le había vendido $234.468,05, lo cual no resulta razonable, ya que no se puede vender bienes que no fueron adquiridos, menos

aún si reporta ventas por casi 17 millones de dólares, pero no cuenta con la infraestructura física, y el recurso humano suficiente para realizar la actividad económica; todo lo cual hace imposible que se hubiese dado efectivamente la transferencia del bien, que daba como resultado final la no deducibilidad de los gastos contenidos en las copias certificadas de las 56 facturas emitidas por FUENTESTELAR S.A. al CONSORCIO PUYANGO; que la falta de aplicación del precedente jurisprudencial obligatorio citado influyó de forma determinante en la decisión tomada por la Sala de instancia.

1.3 Como se mencionó *ut supra*, mediante auto de 20 de julio de 2017, las 14h12; y, el auto de aclaración de 22 de agosto de 2017, las 09h13, la doctora Julieta Magaly Soledispa Toro, Conjueza de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, calificó de ADMISIBLE el recurso de casación interpuesto por la administración tributaria, exclusivamente por los cargos de ***aplicación indebida*** del art. 103 de la Ley de Régimen Tributario Interno; ***falta de aplicación*** de los arts. 17 del Código Tributario, y 10 numeral 16 de la Ley de Régimen Tributario Interno; y, ***falta de aplicación*** de la Resolución No. 07-2016 publicada en el suplemento del Registro Oficial No. 894 del 1 de diciembre de 2016, al amparo de la **causal primera** del art. 3 de la Ley de Casación, concediendo a la empresa accionante el término de cinco días para que de contestación fundamentada al recurso interpuesto, acorde al art. 13 de la misma ley.

1.4 El sujeto pasivo CONSORCIO PUYANGO, no ha dado contestación al recurso interpuesto por la administración tributaria.

1.5 El Tribunal *a quo* en la sentencia recurrida, *"...declara CON LUGAR la demanda presentada por la señora Zoila Beatriz Sánchez Apolinario, en calidad de Representante Legal de CONSORCIO PUYANGO y por los derechos que representada de la misma, consecuentemente se declara la invalidez de la*

Resolución No. 107012015RREC000302, de fecha 13 de enero de 2015, dictada por la Directora Provincial de El Oro del Servicio de Rentas Internas...".

2. JURISDICCIÓN 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 DEL PROBLEMA JURÍDICO A RESOLVER

4.1 La administración tributaria, según el auto de admisibilidad del recurso de casación, al amparo de la **causal primera**, formula el siguiente cargo en contra de la sentencia dictada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas:

Cargo único: "*Aplicación indebida*" del art. 103 de la Ley de Régimen Tributario Interno, que conllevó a la "***falta de aplicación***" de los arts. 17 del Código Tributario; 10.16 de la Ley de Régimen Tributario Interno; y, del Precedente Jurisprudencial Obligatorio expedido por el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, contenido en la Resolución No. 07-2016, publicada en el suplemento del Registro Oficial No. 894 del 1 de diciembre de 2016.

5. CONSIDERACIONES Y RESOLUCIÓN DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO

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, tienen por objeto las consideraciones de ésta, que constituyan la ratio decidendi del fallo.

5.2 La administración tributaria invoca en su recurso la **causal primera** del art. 3 de la Ley de Casación, que indica:

*"**1ra.** 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 en su parte dispositiva".*

Esta causal es conocida en la doctrina como la violación directa de la Ley y que de configurarse el yerro jurídico de la sentencia ésta debe ser corregida. La causal primera tiene como limitante la revaloración de las pruebas y debe ser planteada a partir de los hechos probados en la sentencia. Para que se constituya la misma se requiere la presencia de dos elementos: el primero, que debe haber violación directa de las normas sustantivas en la sentencia impugnada; y, el segundo, que la transgresión haya sido determinante en la parte resolutiva del fallo recurrido; esta violación puede estar dada por ***aplicación indebida*** que se presenta cuando entendida rectamente la norma se la aplica sin ser pertinente al asunto que es materia de la decisión; es decir, el juez hace obrar la norma a una situación no prevista o regulada por ella; la ***falta de aplicación***, en cambio, 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* de normas de derecho consiste en la falta que incurre el Juez al dar erradamente a la norma jurídica aplicada un alcance mayor o menor o distinto que el descrito por el legislador. La invocación de la causal conlleva que la Sala de Casación verifique si la sentencia emitida por el Tribunal *a quo* riñe con el derecho (*error in iudicando*); es decir, que los hechos sobre los que se discutió en la Sala de instancia han sido dados por ciertos y aceptados por las partes procesales, por lo que, no se podrán volver a analizar las pruebas presentadas por las partes dentro de la instancia.

5.3 Los recurrentes acusan a la sentencia de instancia de incurrir en los vicios de *aplicación indebida* y la *falta de aplicación* de las normas de derecho señaladas en el numeral 4.1 del presente fallo, cuyos textos son los siguientes:

CÓDIGO TRIBUTARIO

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

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

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.

En particular se aplicarán las siguientes deducciones: (...)

16.- (...) Sin perjuicio de las disposiciones de este artículo, no serán deducibles los costos o gastos que se respalden en comprobantes de venta falsos, contratos inexistentes o realizados en general con personas o sociedades inexistentes, fantasmas o supuestas".

"Art. 103.- Emisión de Comprobantes de Venta.- Los sujetos pasivos de los impuestos al valor agregado y a los consumos especiales, obligatoriamente tienen que emitir comprobantes de venta por todas las operaciones mercantiles que realicen. Dichos documentos deben contener las especificaciones que se señalen en el reglamento (...)

Sobre operaciones de más de cinco mil dólares de los Estados Unidos de América USD $ 5.000,00, gravadas con los impuestos a los que se refiere esta Ley se establece la obligatoriedad de utilizar a cualquier institución del sistema financiero para realizar el pago, a través de giros, transferencias de fondos, tarjetas de crédito y débito y cheques.

Para que el costo o gasto por cada caso entendido superior a los cinco mil dólares de los Estados Unidos de América sea deducible para el cálculo del Impuesto a la Renta y el crédito tributario para el Impuesto al Valor Agregado sea aplicable, se requiere la utilización de cualquiera de los medios de pago antes referidos, con cuya constancia y el comprobante de venta correspondiente a la adquisición se justificará la deducción o el crédito tributario...".

CORTE CONSTITUCIONAL DEL ECUADOR

RESOLUCIÓN No. 07-2016 PRECEDENTE JURISPRUDENCIAL OBLIGATORIO (Suplemento 1 del Registro Oficial 894, de 1 de diciembre del 2016)

GASTO DEDUCIBLE PARA EL CÁLCULO DEL IMPUESTO A LA RENTA

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

5.4 En relación a la ***aplicación indebida*** alegada por el recurrente, el autor Luis Armando Tolosa Villabona manifiesta que: *"Es un error de selección de una norma jurídica. El juez aplica una norma que no es llamada a regular, gobernar u operar en el caso debatido. Se trata de una sentencia injusta, y el error, es error de subsunción o de aplicación. A la norma se la entiende rectamente pero se aplica a un hecho no gobernado por ella, haciéndole producir efectos que no contempla".* (Luis Armando Tolosa Villabona, Teoria y Técnica de la Casación, Ediciones Doctrina y Ley Ltda., Colombia, 2008, pág. 361). Sobre el vicio de ***falta de aplicación***, esta Sala Especializada señala que, *doctrinariamente "...el juez, al dictar su sentencia, la primera investigación que debe hacer consiste en la selección de la aplicable, o sea determinar la existencia y validez de ésta. Será necesario entonces que considere los problemas de la ley en el tiempo y en el espacio, precisando los límites personales, temporales y espaciales de la regla jurídica...".* (Murcia Ballén, Humberto, 2005, Recurso de Casación Civil, Bogotá – Colombia Ediciones

Jurídicas Gustavo Ibáñez C. Ltda., pág. 327); Luis Armando Tolosa Villabona, en referencia a la falta de aplicación dice: *"Según la doctrina y la jurisprudencia, en consonancia con los dispositivos legales, ocurre la falta de aplicación cuando se deja de aplicar un precepto legal, y ello constituye "la infracción directa típica", por haberlo ignorado el sentenciador o por no haberle reconocido validez, sea por desconocimiento del fallador o por abierta rebeldía contra el precepto..."* (Tolosa Villabona, Luis Armando,. 2008, Teoría y Técnica de la Casación, Bogotá – Colombia Ediciones Doctrina y Ley Ltda., pág. 359); es decir, la falta de aplicación se configura cuando el juez deja de aplicar al caso controvertido normas sustanciales que ha debido aplicar y que, de haberlo hecho, habrían determinado que las decisiones adoptadas en sentencia fuesen diferentes de las acogidas.

5.5 El cuestionamiento principal que formulan los casacionistas a la sentencia de instancia es que, lo que se discutió en el proceso contencioso tributario es la esencia económica de las transacciones realizadas entre el CONSORCIO PUYANGO, y la compañía FUENTESTELAR S.A., y no respecto de su bancarización, por lo tanto el Tribunal *a quo* incurrió en una indebida aplicación del art. 103 de la Ley de Régimen Tributario Interno, lo cual fue determinante en su parte dispositiva del fallo recurrido, por cuanto se declaró la invalidez de la resolución impugnada, argumentando que el Servicio de Rentas Internas no motivó adecuadamente su acto administrativo, cuando lo que correspondía por parte del Tribunal de instancia es que, al haberse trabado la *litis* respecto a la deducibilidad de los costos y gastos del actor, éste debía pronunciarse respecto de la sustancia económica de las transacciones realizadas con la compañía FUENTESTELAR S.A., es decir, sostienen que se debió aplicar el art. 17 del Código Tributario (calificación del hecho generador); el art. 10.16 de la Ley de Régimen Tributario Interno (deducibilidad), así como el precedente

jurisprudencial obligatorio No. 07-2016, publicado en el suplemento 1 del Registro Oficial 894, de 1 de diciembre de 2016.

5.5.1 El Tribunal de instancia en relación a la alegación de la parte recurrente, manifestó: "*6.4.- De la revisión de los antecedentes que sirvieron para la resolución que es el acto administrativo impugnado y materia de la litis en este proceso, la administración tributaria al considerar al contribuyente FUENTESTELAR S.A. como una empresa fantasma o inexistente, indica que las ventas que éste realizó al contribuyente CONSORCIO PUYANGO no poseen sustancia económica y por lo tanto procede a determinar como gasto no deducible el valor de USD$ 234,468.05. La Sala al momento de realizar el análisis de los antecedentes que sirvieron para la emisión del acto administrativo, observa que existen ciertas situaciones que no guardan una relación lógica y coherente, en los enunciados esgrimidos por la autoridad tributaria. El contribuyente CONSORCIO PUYANGO presentó a la autoridad tributaria copias certificadas de las facturas del proveedor FUENTESTELAR S.A., y detalle en medio magnético y se observa que todas estas facturas están por debajo de los USD$ 5,000 (Cinco mil dólares 00/100 de los Estados Unidos de América), y por ende dichos pagos no eran exigibles a través del sistema financiero, es decir, que para realizar los pagos no era obligación que el contribuyente acuda a alguna de las instituciones financieras nacionales para proceder a pagar esas facturas, de conformidad a lo que establece en los incisos tercero y cuarto del Art. 103 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, que señala: "Sobre operaciones de más de cinco mil dólares de los Estados Unidos de América USD $ 5.000,00, gravadas con los impuestos a los que se refiere esta Ley se establece la obligatoriedad de utilizar a cualquier institución del sistema financiero para realizar el pago, a través de giros, transferencias de fondos, tarjetas de crédito y débito, cheques o cualquier otro medio de pago electrónico. Para que el costo o gasto por cada caso entendido*

superior a los cinco mil dólares de los Estados Unidos de América sea deducible para el cálculo del Impuesto a la Renta y el crédito tributario para el Impuesto al Valor Agregado sea aplicable, se requiere la utilización de cualquiera de los medios de pago antes referidos, con cuya constancia y el comprobante de venta correspondiente a la adquisición se justificará la deducción o el crédito tributario." **6.5.-** *Lo anterior, es reconocido expresamente por la propia Administración Tributaria en la resolución que es materia de impugnación, y que consta de foja 3 a 27 del expediente (página 20 de la resolución). En cuanto a la (sic) transacciones el análisis que realiza la autoridad tributaria del contribuyente FUENTESTELAR S.A., es que en el ejercicio fiscal 2011 compró USD$ 16,292,935.43 de gramos de oro y vendió solamente USD$ 5,075,644.76 gramos de oro, y que luego de varios requerimientos de información a terceros constató que este contribuyente vendió USD$ 10,013,111.08 en bienes y servicios tales como: materiales de construcción, materiales eléctricos, insumos para camaronera, fertilizantes e insumos agrícolas, repuestos automotrices, equipos satelitales, sistemas de recepción satelital, etc., indica que respecto de los materiales de construcción no es posible que haya vendido un valor tan alto puesto que sólo adquirió en el ejercicio fiscal 2011, el valor de USD$ 38,234,03 en materiales de construcción. Algo que llama la atención a la Sala es una inconsistencia encontrada en el acto administrativo impugnado cuando en la página 18 (foja 11 vta del expediente administrativo), en la comparecencia de la representante legal de FUENTESTELAR S.A., la Sra. Flores Rubio Liliana Mireya, indica que la actividad comercial de la empresa era el negocio del oro, compra y venta de oro, materiales de construcción e insumos agrícolas. Mientras tanto, en el mismo acto administrativo en la página 30 (17 vta del expediente administrativo), la autoridad tributaria indica que la representante legal de FUENTESTELAR S.A., la Sra. Flores Rubio Liliana Mireya mencionó que ésta*

se dedicaba a la venta de oro, como constaba su actividad en el RUC. y que los comprobantes de venta que soportan las transacciones del contribuyente CONSORCIO PUYNAGO (sic), corresponden a la compra o adquisición de materiales de construcción, y no considera las otras actividades que la misma representante legal de la empresa mencionó en su comparecencia de fecha 01 de julio de 2013 en las oficinas de la administración tributaria. La administración tributaria indica que examinó la sustancia económica objetiva de las transacciones y que en el caso de las transacciones comerciales entre CONSORCIO PUYANGO por sus compras a FUENTESTELAR S.A. por el monto de USD$ 234,468.05 no demuestran la suficiente sustancia económica para ser reconocido como un gasto realmente efectuado, por lo tanto a criterio de la administración (sic) como un gasto no deducible para el impuesto a la renta del año 2011. El contribuyente CONSORCIO PUYANGO dentro de la fase administrativa para demostrar su actividad económica y la realidad de sus transacciones comerciales, en este caso de sus compras, adjuntó comprobantes de venta recibidos por la adquisición de bienes y/o servicios, procedió a adjuntar declaraciones juramentadas y comprobantes de venta notariados de personas naturales cuyos servicios fueron contratados para realización de trabajos de construcción como el realizado en el sistema de alcantarillado de la parroquia la Victoria del cantón Las Lajas. Estas facturas recibidas fueron pagadas en efectivo mediante retiros de una cuenta de ahorros y la efectivización de cheques de una compañía relacionada SIELE S.A., así mismo adjuntó un reporte impreso de los pagos realizados por la adquisición de bienes y servicios, copias notariadas de microfilms de cheques constantes en su estado de cuenta, transferencias de dinero, y retiros de dinero en efectivo, por parte del CONSORCIO PUYANGO como de su relacionada SIELE S.A. La norma del artículo 103 de la Ley de Régimen Tributario Interno es clara al señalar que para operaciones de más de cinco mil dólares existe la

obligatoriedad de utilizar el sistema financiero, y para que ese costo o gasto sea deducible cuando supera los cinco mil dólares se requiere obligatoriamente la constancia del pago o transacción y el comprobante de venta correspondiente a la adquisición. En el presente caso, el contribuyente CONSORCIO PUYANGO demostró en la fase administrativa todas las facturas que obedecen a las compras que por concepto de materiales realizó a FUENTESTELAR S.A., por debajo de los cinco mil dólares de los Estados Unidos de América, donde no existía la obligatoriedad del uso del sistema financiero por el monto de las compras, como lo establece la norma antes descrita. Por lo expuesto, en sede administrativa el Servicio de Rentas Internas no motivó adecuadamente su acto administrativo en virtud de todo lo expuesto en el presente numeral de esta sentencia".

5.5.2 Con estos antecedentes, para resolver el problema jurídico planteado este Tribunal de casación considera: i) Como quedó señalado *ut supra*, la causal primera del art. 3 de la Ley de Casación, tiene como limitante la revaloración de las pruebas y debe ser planteado a partir de los hechos probados en la sentencia; ii) Constan como hechos probados en la sentencia recurrida (fs. 574 vta.), los siguientes: "*6.4.- ...El contribuyente CONSORCIO PUYANGO presentó a la autoridad tributaria copias certificadas de las facturas del proveedor FUENTESTELAR S.A.. y detalle en medio magnético y se observa que todas estas facturas están por debajo de los USD$ 5.000 (..), y por ende dichos pagos no eran exigibles a través del sistema financiero, es decir, que para realizar los pagos no era obligación que el contribuyente acuda a alguna de las instituciones financieras nacionales para proceder a pagar esas facturas, de conformidad a lo que establece en los incisos tercero y cuarto del Art. 103 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno...*"; "*6.5 ...En cuanto a la (sic) transacciones el anâlisis que realiza la autoridad tributaria del contribuyente FUENTESTELAR S.A., es que en el ejercicio fiscal 2011 compró*

USD$ 16.292.935.43 de gramos de oro y vendió solamente USD$ 5.075.644.76 gramos de oro, y que luego de varios requerimientos de información a terceros constató que este contribuyente vendió USD$ 10.013.111.08 en bienes y servicios tales como: materiales de construcción, materiales eléctricos, insumos para camaronera, fertilizantes e insumos agrícolas, repuestos automotrices, equipos satelitales, sistemas de recepción satelital, etc., indica que respecto de los materiales de construcción no es posible que haya vendido un valor tan alto puesto que sólo adquirió en el ejercicio fiscal 2011, el valor de USD$ 38.234.03 en materiales de construcción. Algo que llama la atención a la Sala es una inconsistencia encontrada en el acto administrativo impugnado cuando en la página 18 (foja 11 vta del expediente administrativo), en la comparecencia de la representante legal de FUENTESTELAR S.A., la Sra. Flores Rubio Liliana Mireya, indica que la actividad comercial de la empresa era el negocio del oro, compra y venta de oro, materiales de construcción e insumos agrícolas. Mientras tanto, en el mismo acto administrativo en la página 30 (17 vta del expediente administrativo), la autoridad tributaria indica que la representante legal de FUENTESTELAR S.A., la Sra. Flores Rubio Liliana Mireya mencionó que ésta se dedicaba a la venta de oro, como constaba su actividad en el RUC, y que los comprobantes de venta que soportan las transacciones del contribuyente CONSORCIO PUYNAGO (sic), corresponden a la compra o adquisición de materiales de construcción, y no considera las otras actividades que la misma representante legal de la empresa mencionó en su comparecencia…" iii) El art. 103 de la Ley de Régimen Tributario Interno, es el que establece la obligación de los sujetos pasivos de la emisión de comprobantes de venta por todas las operaciones mercantiles que realicen, y particularmente se establecen dos supuestos respecto a las operaciones de más de cinco mil dólares, el primero, en que se establece la obligatoriedad de utilizar a cualquier institución del sistema financiero para realizar el pago, a

través de giros, transferencias de fondos, tarjetas de crédito y débito y cheques; y, el segundo, que para que el costo o gasto por cada caso entendido sea deducible para el cálculo del Impuesto a la Renta, se requiere la utilización de cualquiera de los medios de pago antes referidos, con cuya constancia y el comprobante de venta correspondiente a la adquisición se justificará la deducción. Por su parte el art. 10.16 de la Ley de Régimen Tributario Interno, determina que no serán deducibles los costos o gastos que se respalden en comprobantes de venta falsos, contratos inexistentes o realizados en general con personas o sociedades inexistentes, fantasmas o supuestas. En tanto que, en lo relativo al art. 17 del Código Tributario, se ha de observar que su segundo inciso, permite tomar en cuenta el factor económico por sobre las formas jurídicas, es decir, dicha norma tiene relación con lo que la doctrina conoce como **el principio de la esencia sobre la forma**, esto es, que se pueden desconocer las formas jurídicas utilizadas por las partes y verificar la verdadera esencia económica que está detrás de dichas situaciones formales, con el único objeto de identificar y establecer la real ocurrencia de un determinado hecho económico, supliendo la forma en muchos casos; de ahí que la aplicación del segundo inciso del art. 17 del Código Tributario, mandatoriamente dispone que: *"Cuando el hecho generador se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen"*, en otras palabras, la ley tributaria debe ser aplicada haciendo valer el contenido económico subyacente a las relaciones jurídicas, en cuyo caso la Administración Tributaria cuenta con la facultad de calificar los hechos generadores conforme a su esencia sobre la forma adoptada por los contribuyentes, tomando en cuenta las relaciones económicas que efectivamente existan. Y la Resolución No. 07-2016, que constituye un

precedente jurisprudencial obligatorio, publicado en el suplemento del Registro Oficial No. 894 del 1 de diciembre de 2016, establece que para que un gasto sea considerado como deducible, este debe cumplir con los requisitos formales y materiales para este fin. iv) En la especie, según el mismo texto de la sentencia recurrida (fs. 574 vta.), el principal cuestionamiento de la controversia gira en torno a que se considera al contribuyente FUENTESTELAR S.A., como una empresa "*fantasma o inexistente*", y por tanto las ventas realizadas por esta empresa a la actora, no poseen "*sustancia económica*", Sobre el tema, se observa en el considerando 6.4 de la sentencia analizada, que a decir del Tribunal de instancia, existen ciertas situaciones que no guardan relación lógica y coherente en los enunciados de la administración tributaria, como el que la compañía actora presentó copias certificadas de las facturas del proveedor FUENTESTELAR, cuyos valores están por debajo de los USD$ 5.000,00, sosteniendo que, por tanto los pagos no eran exigibles a través del sistema financiero, sustentando dicha afirmación en el art. 103 de la Ley de Régimen Tributario Interno; luego, en el considerando 6.5 de su fallo, el Tribunal *a quo*, al referirse al contenido del acto impugnado, dice que el análisis realizado por la administración tributaria del contribuyente FUENTESTELAR S.A., es que, dicha compañía compró en el año 2011 USD$ 16.292.935,43 gramos de oro, y vendió USD$ 5.075.644,76 gramos de oro; y, que por requerimiento de información de terceros, se constató que el mismo contribuyente vendió USD$ 10.013.111,08 en bienes y servicios, tales como: materiales de construcción materiales eléctricos, insumos para camaroneras, fertilizantes e insumos agrícolas, repuestos automotrices, equipos satelitales, sistemas de recepción satelital, etc., señalando que en el caso de los materiales de construcción, dicho proveedor de la actora, solo adquirió en año 2011 el valor de USD$ 38.234,03: además el Tribunal de instancia señala que, le llama la atención una inconsistencia en el acto administrativo impugnado, ya que, la representante

legal de la empresa FUENTESTELAR S.A., al comparecer ante la autoridad tributaria, señaló que la actividad de la compañía que ella representa, es la compra y venta de oro, materiales de construcción e insumos agrícolas, en tanto que en el acto impugnado se señaló que dicha representante legal mencionó que dicha compañía se dedicaba la compra venta de oro, como consta en su RUC, y que los comprobantes que sustentas las transacciones de la actora, corresponden a la compra de materiales de construcción, sin considerar las otras actividades que la misma representante legal de la proveedora mencionó en su comparecencia; y es en base a estos argumentos que la Sala de instancia llega a concluir que el Servicio de Rentas Internas, no motivó adecuadamente el acto administrativo ahora impugnado. Se infiere entonces que a criterio de la Sala de instancia, por el hecho de que las facturas del proveedor FUENTESTELAR S.A., son inferiores a los cinco mil dólares, no era necesario para su pago el uso del sistema financiero (bancarización), y que con ello se desvanece la presunción de que dichas operaciones (ventas del proveedor) carecen de esencia económica, asociando dicho argumento a que la representante legal de la compañía proveedora, afirma que es parte de las operaciones de la compañía la compra venta de materiales de construcción. En definitiva, constan como hechos probados, por una parte, que el monto de los documentos de sustento de las operaciones de la actora con la compañía FUENTESTELAR S.A., son inferiores a los cinco mil dólares, lo que aunado al objeto de la *litis* reconocido por los juzgadores de instancia, conlleva fundamentalmente a considerar que, al no existir controversia respecto a la bancarización de las compras realizadas por la compañía actora, se vuelve en inoficiosa e improcedente la apreciación del Tribunal de instancia al exponer que "*...que para realizar los pagos no era obligación que el contribuyente acuda a alguna de las instituciones financieras nacionales para proceder a pagar esas facturas...*", pues, en el presente caso no se encontraba en

controversia la obligación de utilizar el sistema financiero para considerar a las adquisiciones de la actora como un gasto deducible del impuesto a la renta, como lo señala el art. 103 de la Ley de Régimen Tributario Interno, sino que, el objeto de la *litis* se centraba en que las operaciones realizadas por la compañía CONSORCIO PUYANGO (por las adquisiciones) con la compañía FUENTESTELAR S.A. (por las ventas), carecían de sustancia económica objetiva, es decir, a criterio de la administración tributaria, la compañía proveedora de los materiales de construcción, por sus propias operaciones, es considerada como una compañía inexistente, cuya consecuencia es que dichas operaciones carecen de esencia económica; dicho argumento de la administración es confirmado por la Sala *a quo*, ya que, consta también como hecho probado en el fallo examinado, el que del análisis realizado por parte de la autoridad tributaria (como parte de sus facultades) a la compañía FUENTESTELAR S.A., se identificó que ésta adquirió oro en gramos por un valor de USD$ 16.292.935,43, sin embargo, sus ventas se conforman de: USD$ 5.075.644,76 de gramos de oro, y USD$ 10.013.111,08, entre bienes y servicios tales como: materiales de construcción, materiales eléctricos, insumos para camaroneras, fertilizantes e insumos agrícolas, repuestos automotrices, equipos satelitales, sistemas de recepción satelitales, etc., y específicamente de los materiales de construcción, la administración tributaria determina que FUENTESTELAR S.A. únicamente habría adquirido en el período 2011 USD$ 38.234,03; de este hecho probado se puede inferir que, se denota efectivamente una inconsistencia en las operaciones realizadas por este contribuyente, que conlleva sin lugar a dudas a establecer la falta de esencia económica de dichas operaciones, pues, si dicho proveedor adquirió únicamente USD$ 38.234,03 de materiales de construcción (en valores monetarios), implicaría que la misma empresa al vender la totalidad de sus adquisiciones (materiales de construcción) a la compañía CONSORCIO

PUYANGO, el valor de USD$ 234.468,05, habría vendido dichos productos con una rentabilidad superior al 600% (en el supuesto de la venta total del inventario de materiales de construcción adquiridos), lo cual evidencia justamente la carencia de esencia económica de esta operación así entendida, o en su defecto, vendió en valores monetarios, lo que no mantenía como inventario, es decir, aparentó vender materiales de construcción, apoyándose económicamente en las compras de gramos de oro, que realmente fue su mayor adquisición; o dicho de otra manera compró oro y vendió materiales de construcción, operación que igualmente conduce a que exista una falta de esencia económica; de aquí que, cualquiera que sea el supuesto utilizado por este proveedor, efectivamente permite evidenciar una falta de razonabilidad de dichas operaciones, lo que conlleva *prima facie*, a establecer un deficiencia en la sustancia económica de dichas operaciones. A más de lo expuesto, se debe considerar que, para que un gasto se considere deducible acorde a la Ley de Régimen Tributario Interno, entre otros requisitos, es necesario que éste tenga relación directa la generación del ingreso gravado, de aquí que, no solo que las operaciones de empresa proveedora FUENTESTELAR S.A., evidencian una carencia de esencia económica, sino que, el tipo de productos vendidos (materiales de construcción) por el proveedor FUENTESTELAR S.A., y adquiridos por el CONSORCIO PUYANGO, no tienen relación directa a la actividad de la compañía actora, razón por la cual dichos gastos carecen de esencia económica, respecto a su actividad económica, aspecto que no ha sido desvirtuado por la compañía actora, ante la presunción de legitimidad y ejecutoriedad del acto administrativo impugnado, y que erradamente el Tribunal juzgador pretende justificar al manifestar (fs. 575) que: "...*El contribuyente CONSORCIO PUYANGO dentro de la fase administrativa para demostrar su actividad económica y la realidad de sus transacciones comerciales, en este caso de sus compras, adjuntó comprobantes de venta recibidos por la*

adquisición de bienes y/o servicios, procedió a adjuntar declaraciones juramentadas y comprobantes de venta notariados de personas naturales cuyos servicios fueron contratados para realización de trabajos de construcción como el realizado en el sistema de alcantarillado de la parroquia la Victoria del cantón Las Lajas...", y luego vuelve a insistir en su razonamiento respecto a la bancarización de dichos documentos, con sustento en el art. 103 de la Ley de Régimen Tributario Interno, lo cual le lleva a concluir erradamente y sin fundamento que: "*...el Servicio de Rentas Internas no motivó adecuadamente su acto administrativo...*", ya que, como hemos observado de los hechos probados, existió la debida justificación del criterio utilizado por la autoridad tributaria en el caso en particular. **v)** A criterio de esta Sala de Casación, si bien es cierto que la normativa constitucional y tributaria exige que las resoluciones y los actos administrativos de los poderes públicos deberán ser motivados (art. 76.7 letra l) de la Constitución y art. 81 del Código Tributario), este deber no se ve afectado por el hecho de que la administración tributaria en su acto haya considerado la relación económica subyacente para establecer la no deducibilidad de los gastos registrados por la actora, como consecuencia de que las actividades operativas de la empresa FUENTESTELAR S.A., hayan carecido de la necesaria esencia económica, pues como se señaló *ut supra*, el vender a la actora materiales de construcción con un sobre valor del 600% (acorde a las adquisiciones) o en su defecto vender simuladamente mercancía que no poseía, conlleva justamente a la presunción de falta de esencia económica de dichas operaciones; de aquí que, si dichas operaciones carecen de esencia económica en su origen, es evidente que el registro contable como gastos deducibles de los materiales de construcción, carecen también de esencia económica, siendo por tanto no deducibles para la compañía CONSORCIO PUYANGO; y, en el mismo sentido, la actora al haber registrado en su contabilidad como gasto deducible dichas adquisiciones de materiales de

construcción, tampoco toma en cuenta que, para determinar la base imponible del impuesto a la renta, se deducirán los gastos que se efectúen con el propósito de obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana que no estén exentos, es decir, se deducirán los gastos relacionados a la actividad económica del sujeto pasivo, por lo tanto, era obligación de la accionante el justificar, cómo estos gastos coadyuvaron a la generación del ingreso gravable, lo cual no se evidencia en el presente caso, ante lo cual, no se puede descuidar el hecho que la cuenta materiales de construcción *per se*, es una cuenta de activo y no de gasto, ya que por su naturaleza se vincula a la construcción de bienes inmuebles, lo que nuevamente ratifica la deficiencia en la sustancia económica de las operaciones así registradas. Es oportuno recordar que para que un gasto sea considerado como deducible, éste debe cumplir con los requisitos formales y materiales para tal fin, entonces ante la evidente falta de esencia económica de las operaciones realizadas por la compañía proveedora, concordante además, con la falta de esencia económica del registro contable por parte de la compañía CONSORCIO PUYANGO, es notorio el incumplimiento de la materialidad de las citadas operaciones, lo que conlleva en sí mismo, a una distorsión en la realidad económica y material, cuyo objeto es el de modificar la base imponible del impuesto a la renta (por el uso de comprobantes de venta), con fines fiscales, motivo por el cual se hace imprescindible el revisar la subyacencia de dichos actos o determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible. En este sentido, en el presente caso, es perfectamente aplicable el segundo inciso del art. 17 del Código Tributario, que a letra dispone: "*Cuando el hecho generador se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen*", fundamento normativo por el cual, es posible analizar lo que

realmente desea hacer el contribuyente (*intentio factis*) o sus fines perseguidos, respecto a la figura jurídica (*intentio juris*) utilizada; en este contexto, al haberse desdeñado por parte del Tribunal de instancia, la carencia de esencia económica de las operaciones del proveedor FUENTESTELAR S.A., así como del registro como gasto deducible por parte de la compañía actora de dichas operaciones, y remitirse exclusivamente al art. 103 de la Ley de Régimen Tributario Interno, respecto a la bancarización de los pagos de dichas transacciones, con el objeto de desvirtuar la falta de esencia económica de las operaciones señaladas, conlleva a la indebida aplicación de dicho art. 103, pues, no se desconoció por parte de la administración tributaria el gasto por falta de la concebida bancarización, sino que se desconoció el gasto de materiales de construcción por falta de esencia económica, lo que denota el yerro del Tribunal de instancia al no aplicar el precepto contenido en el art. 17 del Código Tributario, y más específicamente en su inciso segundo, ya que, ante la falta de esencia económica señalada, se debía proceder a analizar la subyacencia de dichas operaciones económicas, con el objeto de determinar la verdadera intención económica del contribuyente, y así calificar el actuar de la compañía actora, en aplicación del principio de esencia sobre la forma. Además es indudable que ante esta falta de esencia económica de las operaciones de la empresa FUENTESTELAR S.A., la Sala *a quo*, incurre en una falta de aplicación del numeral 16 del 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno, ya que dicha norma determina con claridad que no serán deducibles los costos o gastos que se respalden en comprobantes de venta realizados en general con sociedades inexistentes, fantasmas o supuestas, que es justamente el fundamento por el cual se establece la falta de esencia económica de las operaciones así efectuadas, y por lo tanto, la consecuencia es que el gasto por compra de materiales de construcción, es un gasto no deducible para el CONSORCIO PUYANGO, lo cual fue evidentemente omitido

por el Tribunal *a quo*. Se debe anotar que la línea jurisprudencial plasmada en el precedente jurisprudencial obligatorio contenido en la Resolución No. 07-2016, expedida por el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, y publicada en el suplemento del Registro Oficial No. 894 del 1 de diciembre de 2016, ratifica el criterio mantenido por esta Sala Especializada, en el sentido de que un gasto para que se considere deducible a más de cumplir con los requisitos formales, éste debe mantener una secuencia formal y material (Ver recursos 334-2016 y 344-2016), de ahí que en el caso en particular, esta secuencia formal y material se ve interrumpida, debido a que al ser las operaciones inexistentes en su origen (FUENTESTELAR), no se ha verificado la fuente de la obligación, y por lo tanto tampoco se ha demostrado que la transferencia de los bienes se haya efectuado, lo que provoca que el registro contable con cargo al gasto realizado por el CONSORCIO PUYANGO, se convierta en un gasto no deducible, debido a que éste registró operaciones carentes de esencia económica, bajo las circunstancias anotadas *ut supra*, de tal forma que la línea jurisprudencial contenida en la referida Resolución, no solo que es perfectamente aplicable al caso en particular, sino que dicha resolución es congruente con el principio de esencia sobre la forma, por lo que su aplicación era necesaria para la decisión de la causa, y sin embargo de esto, no fue advertido por el Tribunal juzgador al emitir su fallo. Por todo lo expuesto, este Tribunal de casación considera que en la especie, sí se configuran los cargos de indebida aplicación del art. 103 de la Ley de Régimen Tributario Interno, falta de aplicación del art. 17 del Código Tributario, falta de aplicación del art. 10.16 de la Ley de Régimen Tributario Interno; y, falta de aplicación del precedente jurisprudencial obligatorio contenido en la Resolución No. 07-2016, expedida por el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, publicada en el suplemento del Registro Oficial N o. 894 del 1 de diciembre de 2016, al amparo de la causal primera del art. 3 de la Ley de Casación, invocada por el Servicio de Rentas Internas.

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** la sentencia de 22 de mayo de 2017, las 15h27, dictada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas.

7.2 **RATIFICAR** la legitimidad y validez jurídica de la Resolución No. 107012015RREC000302 de 13 de enero de 2015, emitida por la Directora Provincial de El Oro del Servicio de Rentas Internas

7.3 Sin costas.

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

Dra. Ana María Crespo Santos
JUEZA NACIONAL

Dr. José Luis Terán Suárez
JUEZ NACIONAL

Dr. Rómulo Darío Velástegui Enríquez
JUEZ NACIONAL

CORTE CONSTITUCIONAL DEL ECUADOR

Certifico.-

Dra. Ligia Marisol Mediavilla

SECRETARIA RELATORA (E)

CORTE CONSTITUCIONAL DEL ECUADOR

CORTE CONSTITUCIONAL DEL ECUADOR

CORTE CONSTITUCIONAL DEL ECUADOR

En Quito, lunes catorce de mayo del dos mil dieciocho, a partir de las dieciséis horas y cincuenta y tres minutos, mediante boletas judiciales notifiqué la SENTENCIA que antecede a: SANCHEZ APOLINARIO ZOILA BEATRIZ P.L.D.Q.R. DE LA CIA. CONSORCIO PUYANGO en el correo electrónico ab.cesarpm@hotmail.com. DIRECTOR GENERAL DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS en la casilla No. 2424 y correo electronico drjccordova@yahoo.com, jccordova@sri.gob.ec, fjgomez@sri.gob.ec, famunoz@sri.gob.ec, lcochoa@sri.gob.ec, juridico_rls@sri.gob.ec, en el casillero electrónico No. 0703033019 del Dr./Ab. JUAN CARLOS CÓRDOVA CÁCERES; DIRECTORA PROVINCIAL DE EL ORO DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS en la casilla No. 2424 y correo electrónico drjccordova@yahoo.com ; jccordova@sri.gob.ec ; fjgomez@sri.gob.ec ; famunoz@sri.gob.ec ; lcochoa@sri.gob.ec, juridico_rls@sri.gob.ec, en el casillero electrónico No. 0703033019 del Dr./Ab. JUAN CARLOS CÓRDOVA CÁCERES. Certifico:

LIGIA MARISOL MEDIAVILLA
SECRETARIA RELATORA (E)

CORTE CONSTITUCIONAL DEL ECUADOR
JUSTICIA
Sala de la Corte

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO.

Quito: viernes 22 de mayo del 2018, las 14h28.-

Agréguese al proceso el escrito presentado por el Ab. Galo Maldonado López, en calidad de Director General (S) del Servicio de Rentas Internas, en que ratifica la actuación de la Dra. Alexandra Naranjo Naranjo en el proceso. En lo principal, la Dra. Alejandra Naranjo Naranjo, a nombre de la Dirección del Servicio de Rentas Internas, comparece a fojas 61 del expediente de casación, manifiesta y solicita lo siguiente: *"1. - Habiéndose notificado de forma electrónica la sentencia dictada por su autoridad dentro del Recurso de Casación No. 09501-2015-0016, encontrándonos dentro del término legal, al amparo de lo previsto en el Art. 100 del Código Orgánico General de Procesos, me permito solicitar se corrija un error de escritura en la sentencia emitida con fecha 14 de mayo de 2018, a las 15h47, en los siguientes términos: a] A lo largo de la mencionada sentencia se ha hecho referencia a la "compañía CONSORCIO PUYANGO", cuando en realidad CONSORCIO PUYANGO es una sociedad de hecho; en ese contexto, solicito esta precisión..."*. Con este antecedente, para resolver se considera: **PRIMERO.-** El inciso segundo del artículo 100 del COGEP establece que: "*...Los errores de escritura, como de nombres, de citas legales, de cálculo o puramente numéricos podrán ser corregidos, de oficio o a petición de parte, aun durante la ejecución de la sentencia, sin que en caso alguno se modifique el sentido de la resolución...*" (El subrayado fuera de texto). **SEGUNDO.-** En base a lo expuesto, este Tribunal, atiende el pedido de corrección de error de escritura, en los siguientes términos: 2.1 En el fallo de casación emitido el 14 de mayo de 2018, las 15h47, (fs. 35 a 50 de expediente de casación), en el considerando 5, numeral 5.5.2, donde se hace referencia al CONSORCIO PUYANGO como compañía, siendo ésta una sociedad de hecho, suprímase la palabra "compañía", manteniéndose la frase únicamente como CONSORCIO PUYANGO. En lo demás las partes estarán conforme a lo dispuesto en dicha sentencia. Actué la Dra. Ivonne Marlene Guamaní León, en Calidad de Secretaria Relatora. Notifíquese.-

Dra. Ana María Crespo Santos
JUEZA NACIONAL

Dr. José Luis Terán Suárez
JUEZ NACIONAL

Dr. Rómulo Darío Velástegui Enríquez
JUEZ NACIONAL

Certifico.-

Dra. Ivonne Marlene Guamaní León
SECRETARIA RELATORA (E)

En Quito, miércoles veinte y tres de mayo del dos mil dieciocho, a partir de las quince horas y cuarenta y nueve minutos, mediante boletas judiciales notifiqué el AUTO que antecede a: SANCHEZ APOLINARIO ZOILA BEATRIZ P.L.D.Q.R. DE LA CIA. CONSORCIO PUYANGO en el correo electrónico ab.cesarpm@hotmail.com. DIRECTOR GENERAL DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS en la casilla No. 2424 y correo electrónico drjccordova@yahoo.com, jccordova@sri.gob.ec, fjgomez@sri.gob.ec, famunoz@sri.gob.ec, lcochoa@sri.gob.ec, en el casillero electrónico No. 0703033019 del Dr./Ab. JUAN CARLOS CÓRDOVA CÁCERES; DIRECTORA PROVINCIAL DE EL ORO DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS en el correo electrónico juridico_rls@sri.gob.ec, en el casillero electrónico No. 0703033019 del Dr./Ab. JUAN CARLOS CÓRDOVA CÁCERES. Certifico:

DRA. IVONNE MARLENE GUAMANI LEON
SECRETARIA RELATORA

RAZÓN: Siento como tal que las 19 fotocopias que anteceden son iguales a los originales que constan dentro del Juicio de Impugnación No. 09501-2015-0016 (Recurso de Casación No. 09501-2015-0016), que sigue el CONSORCIO PUYANGO en contra del DIRECTOR GENERAL Y DIRECTOR PROVINCIAL DE EL ORO DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS, las mismas que las confiero debidamente certificadas. Quito, 4 de junio del 2018. Certifico.-

Dra. Ivonne Marlene Guamaní León
SECRETARIA RELATORA ENCARGADA

Resolución No. 210-2018

Recurso de Casación No. 17751-2017-0061

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA DEL ECUADOR
SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO
VOTO DE MAYORIA: Dr. José Luis Terán Suárez y Darío Velástegui Enríquez
PONENCIA: Dr. Darío Velástegui Enríquez

ACTOR: GRUPO TRANSBEL S.A. (RECURRENTE).
DEMANDADO: Director Regional Norte del Servicio de Rentas Internas, actual Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas

Quito, a [illegible]

VISTOS: (17751-2017-0061)

I. ANTECEDENTES:

1.1. La señora Ana Saravia, en calidad de Gerente General y representante legal de la compañía GRUPO TRANSBEL S.A., interpone recurso de casación contra la sentencia dictada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con Sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, el 24 de noviembre de 2016, las 11h49, dentro del juicio de impugnación No. 17505-2011-0078, deducido por la compañía GRUPO TRANSBEL S.A., en contra del Acta de Determinación No. 1720110100092, por concepto de Impuesto a los Consumos Especiales ICE del ejercicio fiscal de enero a diciembre de 2008, emitida por el Director Regional Norte del Servicio de Rentas Internas, fallo que en su parte relevante señala: *"(...) rechaza la demanda de impugnación presentada y confirma el Acta de Determinación número 1720110100092 de 1 de julio de 2011 levantada por el impuesto a los consumos especiales por los meses de enero a diciembre del año 2008.- En cumplimiento a lo ordenado en el Art. 233 del Código Tributario, se dispone que de la caución presentada por la empresa actora le sea entregada a la Administración Tributaria Central y sea considerado como abono a la obligación tributaria. Sin costas. (...)".*

1.2. La pretensión jurídica de la señora Ana Saravia, en calidad de Gerente General y representante legal de la compañía GRUPO TRANSBEL S.A., es que se: *"(...) case la sentencia recurrida declarando que la misma ha incurrido en las violaciones de las normas legales antes señaladas; y de conformidad con lo ordenado por el Art. 16 de la Ley de Casación expida la que en su lugar correspondiere, y por ende se deje sin efecto las diferencias establecidas en el Acta de Determinación No. 17201110092 por ICE 2008 (...)"* (transcripción del escrito correspondiente);

1.3. El recurso de casación es concedido por el Tribunal Juzgador mediante auto de 06 de enero de 2017, ante la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, competente para conocer y resolver este recurso; y,

II. JURISDICCION Y COMPETENCIA:

2.1. Esta Sala Especializada es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación, en virtud del sorteo que consta a fs. 40 del proceso; así como de las Resoluciones Nº 341-2014 de 17 de diciembre de 2014 y la Resolución Nº 009-2018 de 23 de enero del 2018, emitidas por el Pleno del Consejo de la Judicatura; y, las Resoluciones Nº 01-2018 de 26 de enero del 2018 y 02-2018 de 1 de febrero de 2018, expedidas por el Pleno de la Corte Nacional de Justicia; y en atención a lo previsto en los arts. 184 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador, 185 segunda parte, número 1 del Código Orgánico de la Función Judicial y art. 1 de la Codificación de la Ley de Casación.

III. VALIDEZ

3.1. Para la tramitación de este recurso extraordinario de casación, se ha observado el cumplimiento de las solemnidades inherentes para esta clase de impugnaciones; por tanto al no existir ninguna circunstancia que puede afectar la validez procesal y al no existir nulidad alguna que declarar, con autos para resolver se considera:

IV. FUNDAMENTOS DEL RECURSO

4.1. La señora Ana Saravia, en calidad de Gerente General y representante legal de la compañía GRUPO TRANSBEL S.A., fundamenta su recurso en la causal primera del art. 3 de la Ley de Casación. Mediante Auto de 20 de junio de 2017, las 09h28, el doctor Darío Velástegui Enríquez, en su calidad de Conjuez de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia a esa fecha, declaró la admisibilidad parcial del recurso de casación al amparo de la causal primera del art. 3 de la Ley de Casación, por el cargo de falta de aplicación de la Resolución del Servicio de Rentas Internas No. NAC-DGER2008-0184, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 291 de 10 de marzo del 2008.

4.1.1. Respecto de la falta de aplicación de la Resolución del Servicio de Rentas Internas No. NAC-DGER2008-0184, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 291 de 10 de marzo del 2008, el casacionista establece que: *"De manera inobjetable se configura la falta de aplicación de la Resolución No. NAC-DGER2008-0184 publicada en el Registro Oficial 291 de 10 de marzo del 2008 y sus reformas, pues habiendo concluido el Juez Aquo que las ventas realizadas por mi representada se encuadran dentro del concepto de venta directa, indebidamente aplica el segundo inciso del Art. 76 de la LRTI para determinar la base imponible para el cálculo del ICE, cuando la base imponible del ICE que debía aplicar correspondía a los precios referenciales fijados por la Administración conforme lo establece la Resolución No. NAC-DGER2008-0184 y sus reformas. (...)".*

4.3. Realizado el traslado, la abogada Daniela Freire, quien comparece a nombre del Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas, dando contestación a la admisibilidad en referencia, en lo que se refiere a la falta de aplicación de la Resolución del Servicio de Rentas Internas No. NAC-DGER2008-0184, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 291 de 10 de marzo del 2008 manifiesta que: *"(...) El objeto de la Litis radica en la diferencia del procedimiento aplicado por el Grupo Transbel S.A. y el Servicio*

de Rentas Internas para el cálculo del Impuesto a Consumos Especiales por los meses de enero a diciembre del año fiscal 2008 en relación a los productos perfumes y aguas de tocador". Respecto de lo cual considera que: *"(...) la prueba no pueda ser revalorizada en casación de tal manera durante la etapa procesal precedente se determinó que TRANSBEL S.A. no comercializó sus productos mediante el régimen de venta directa sino que lo realizó a través de las empresas L´BEL PARIS S.A. Y ESIKACOSMETIC ECUADOR S.A. quienes fueron intermediarios entre la empresa importadora y el resto de la cadena de comercialización (...)".* Para finalmente establecer que: *"(...) El Tribunal después de un correcto análisis dentro de todo el proceso, llega a la conclusión de que la empresa TRANSBEL S.A. no comercializó sus productos mediante el régimen de venta directa pues lo hizo a través de terceros intermediarios, por lo que no cabía como alega el recurrente la aplicación de la Resolución No. NAC-DGER-2008-0184, pues al no encuadrarse su actuación dentro de un supuesto esencial establecido en la resolución sería ilógico que esta se aplique al caso en concreto. (...)"*

V. PLANTEAMIENTO DE LOS PROBLEMAS JURIDICOS

5.1. La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, examinará si la sentencia recurrida por la señora Ana Saravia, en calidad de Gerente General y representante legal de la compañía GRUPO TRANSBEL S.A., se enmarca dentro de la causal y cargo propuesto:

Cargo Único: La recurrente considera que en el fallo del Tribunal *A quo*, se configura la causal primera del art. 3 de la Ley de Casación, por el cargo de Falta de Aplicación de la Resolución del Servicio de Rentas Internas No. NAC-DGER2008-0184, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 291 de 10 de marzo del 2008.

VI. CONSIDERACIONES GENERALES SOBRE LA CASACION Y RESOLUCION DE LOS PROBLEMAS JURIDICOS.

6.1. La casación desde la concepción doctrinaria se ha enmarcado en un campo aplicativo de naturaleza jurídica extraordinaria, formal y de alta técnica jurídica, autores como: Hernando Devis Echandia, al referirse al recurso de casación ha manifestado que *"Se trata de un recurso extraordinario, razón por la cual está limitado a los casos en que la importancia del litigio por su valor o su naturaleza lo justifica. Por él se enjuicia la sentencia del tribunal, que es su objeto, sin que implique una revisión del juicio."*[1]; así mismo, Jaime Guasp señala que: *"La casación se concibe como un recurso donde se platean estrictamente cuestiones de derecho, y no cuestiones de hecho, es decir, que se trata de un proceso de impugnación destinado a rescindir un fallo judicial por razones estrictamente jurídicas, y no por razones fácticas, por lo que quedarían fuera de la casación todas aquellas motivaciones que pretendieran la eliminación, sustitución del fallo impugnado a base de su desajuste con los hechos. La casación se perfila así como una figura de significado netamente jurídico, porque solo las cuestiones jurídicas tendrían acceso a ella, lo cual limitaría, extraordinariamente y significativamente, su concepto."*[2] Luis Armando Tolosa Villabona en su obra Teoría y Técnica de la Casación, señala que: *"El recurso de casación es extraordinario, discrecional, reglado y taxativo. Pretende quebrar, anular y romper una sentencia o auto, violatorios de la ley sustancial (errores in iudicando) o de la ley procesal (errores in procedendo)."*[3]. De la Rúa señala que: *"la casación es un verdadero y propio medio de impugnación, un recurso acordado a las partes en el proceso, bajo ciertas condiciones, para pedir y obtener el reexamen de las sentencias desde el punto de vista de su corrección jurídica"*[4]. Criterios doctrinarios que reafirman la concepción inicialmente expuesta y que se constituye en el lineamiento establecido por la Corte Nacional de Justicia. Siendo por tanto los objetivos principales de este recurso por un lado la protección del ordenamiento jurídico imperante bajo las premisas de la correcta interpretación y aplicación de las normas de derecho sustanciales como procesales dentro de la sentencia o auto del inferior, es decir en sentido estricto el control de legalidad sobre las

---

[1] Hernando Devis Echandia, *"Nociones Generales de Derecho Procesal Civil"* pág. 797

[2] Juan Lovato Vargas citando a Jaime Guasp en, Programa Analítico del Derecho Procesal, Quito: Corporación Editorial Nacional, Universidad Andina Simón Bolívar, 2002, 148.

[3] Tolosa Villabona, Luis Armando. *Teoría y técnica de la casación*. 2ª edición. Ediciones Doctrina y Ley Ltda., Bogotá, 2008, pág. 13.

[4] De la Rúa, Fernando. *El recurso de casación en el derecho positivo argentino*. Editorial V. P. de Zavalía. Buenos Aires. 1986. pág. 50.

decisiones judiciales y por otro lado la función uniformadora de la jurisprudencia.

6.2. Esta Sala Especializada, respecto al problema jurídico planteado considera que, el art. 3 de la Ley de Casación con respecto a su causal primera 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"*; por tanto se deberá entender que por esta causal, se imputa a la sentencia los errores in iundicando, en otras palabras, la violación directa de la norma de derecho o sustantiva, en razón de que no se ha subsumido de manera adecuada los hechos que ha sido probados, en consecuencia no cabe la revalorización de los mismos; pues, se parte de la base correcta de aceptación de los mismos por el Tribunal a-quo. Sobre el cargo que propone, doctrinariamente se los entiende de la siguiente manera: Falta de Aplicación: *"La falta de aplicación ocurre cuando el sentenciador niega en el fallo la existencia de un precepto, lo ignora frente al caso debatido. Es error contra ius, es rebeldía y desconocimiento de la norma. Es error de existencia de la norma por haberse excluido ésta en la sentencia."*[5]

6.2.1. Para el análisis de problema propuesto, corresponde a esta Sala transcribir el contenido del considerando SEPTIMO del fallo recurrido: *"(...) Por lo expuesto, corresponde resolver sobre la pertinencia o no de la Glosa levantada en el Acta de Determinación 1720110100092 y que se refiere al recalculo que ha hecho el SRI respecto del pago del impuesto a los consumos especiales por los meses de enero a diciembre de 2008, argumentando que TRANSBEL S.A. "no comercializó sus productos mediante el régimen de Venta Directa, sino que lo realizó a través de las empresas L´BEL PARIS S.A. (RUC 1791868955100l) y ESIKACOSMETIC ECUADOR S.A. (R UC 1792107830001) quienes fueron intermediarios entre la empresa importadora y el resto de la cadena de comercialización.... Por lo expuesto, las ventas del GRUPO TRANSBEL S.A. no reúne las condiciones establecidas por el Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno y sus reformas en su Art.*

---

[5] Tolosa Villabona, Luis Armando. *Ob. Cit.*, pág. 359

196, para que el ICE sea liquidado según el régimen de comercialización de venta directa... y con base en las disposiciones contenidas en el Art. 76 de la Ley de Régimen Tributario Interno, es decir, mediante el precio de venta al público sugerido por el importador, menos el IVA y el ICE, y comparando dicho valor con el precio ex aduana, más el 25% de margen mínimo presuntivo de comercialización" (pág. 13 del acta fs. 24). Con este antecedente legal, el SRI obtuvo dos bases imponibles, la una en función del valor ex aduana más el 25% de margen mínimo de comercialización y el otro precio de venta al público menos IVA e ICE, para aplicar el que resulte monto mayor, con este argumento se ha establecido una diferencia a pagar a favor de la administración tributaria, mientras que la impugnación radica básicamente en que la empresa comercializó directamente a través de dos empresas relacionadas y creadas para promover los productos importados por ella, pero que tal comercialización se hizo por su cuenta y riesgo ya que las referidas empresas son parte de ella misma al punto que, el mes de diciembre de 2008, fueron absorbidas jurídicamente por TRANSBEL S.A. Es importante hacer relación a las normas jurídicas que regulan el impuesto a los consumos especiales en la importación de productos como perfumes y aguas de tocador, previsto en la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, contemplado en el Título Tercero, Capítulo I: OBJETO DEL IMPUESTO, Art. 75.- Establécese el impuesto a los consumos especiales ICE, el mismo que se aplicará de los bienes y servicios de procedencia nacional o importados, detallados en el artículo 82 de esta Ley.", norma a la que a partir 2008 (Registro Oficial Suplemento 242 de 29 de Diciembre del 2007) se agregó perfumes y agua de tocador. Por su parte el "Art. 76.- Base imponible.- La base imponible de los productos sujetos al ICE, de producción nacional o bienes importados, se determinará con base en el precio de venta al público sugerido por el fabricante o importador, menos el IVA y el ICE o con base en los precios referenciales que mediante Resolución establezca anualmente el Director General del Servicio de Rentas Internas. A esta base imponible se aplicarán las tarifas ad-valorem que se establecen en esta Ley. Al 31 de diciembre de cada año o cada vez que se introduzca una modificación al precio, los fabricantes o importadores notificarán al Servicio de Rentas Internas la nueva base imponible y los precios de venta al público sugeridos para los productos elaborados o importados por ellos. La base imponible obtenida mediante el cálculo del precio de venta al público sugerido por los fabricantes o importadores de los bienes gravados con ICE, no será inferior al resultado de incrementar al precio ex-fábrica o ex-aduana, según corresponda, un

25% de margen mínimo presuntivo de comercialización. Si se comercializan los productos con márgenes superiores al mínimo presuntivo antes señalado, se deberá aplicar el margen mayor para determinar la base imponible con el ICE. La liquidación y pago del ICE aplicando el margen mínimo presuntivo, cuando de hecho se comercialicen los respectivos productos con márgenes mayores, se considerará un acto de defraudación tributaria..... El precio ex aduana considerará el valor en aduana de los bienes, las tasas y fondos recaudados por la autoridad nacional de aduanas y los demás rubros que se incluyen en el precio ex fábrica. El precio de venta al público es el que el consumidor final pague por la adquisición al detal en el mercado, de cualquiera de los bienes gravados con este impuesto. Los precios de venta al público serán sugeridos por los fabricantes o importadores de los bienes gravados con el impuesto, y de manera obligatoria se deberá colocar en las etiquetas. En el caso de los productos que no posean etiquetas como vehículos, los precios de venta al público sugeridos serán exhibidos en un lugar visible de los sitios de venta de dichos productos..... El ICE no incluye el impuesto al valor agregado y será pagado respecto de los productos mencionados en el artículo precedente, por el fabricante o importador en una sola etapa..." (subrayado fuera de texto) Como se aprecia del contenido de las normas transcritas, la base imponible de los productos importados es el precio fijado por el importador menos IVA e ICE y éste no puede ser menor al valor ex aduana incrementado en un 25% de margen presuntivo de comercialización o en base de los precios referenciales fijados anualmente por el SRI, como método previsto en la ley para determinar el tributo, para el caso de perfumes y aguas de tocador agregados para el ejercicio 2008 (justamente el impugnado), por lo que TRANSBEL para desaduanar su mercadería utilizó el primer método señalado; sin embargo y de conformidad a lo dispuesto por la misma norma, si se llega a comercializar los productos con márgenes superiores al mínimo presuntivo, se deberá aplicar el margen mayor para determinar la base imponible con el ICE, "condición llana y que no admite excepciones (aplicación del margen mayor), en el sentido de que deben ser aplicadas o bien para bienes de producción nacional o para aquellos importados" (sentencia dictada en el recurso de casación 494-2012 por la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia el 28 de abril de 2016). El acta de determinación al establecer la glosa, menciona que "Luego de obtener las dos bases, la una en función del valor ex aduana más el 25% de margen mínimo presuntivo de comercialización y la otra en función del precio de venta al público

menos IVA y menos ICE, se determinó la "base imponible mayor" para el cálculo del ICE", lo cual como se dijo es lo técnico y jurídico según lo señala el Art. 76 de la LORTI y lo corrobora la jurisprudencia y la doctrina: "...el fundamento del principio estriba en atender el contenido económico real de las circunstancias comprendidas, prescindiendo de las formas y estructuras inadecuadas, de ahí que el Fisco puede prescindir de esas apariencias y determinar la obligación tributaria según la realidad oculta, sin necesidad de demostrar la nulidad del acto jurídico aparente o accionar por la vía de la simulación. Siendo ello así, la interpretación según la realidad económica supondría, en buena cuenta, desconocer la eficacia de los efectos jurídicos, si las partes han distorsionado la realidad de la operación económica utilizando una forma jurídica inapropiada..." (Giuliani Fonrouge, "Derecho Financiero-Depalma Ediciones 1962. Pág.: 169.) De la información constante en autos y los datos proporcionados por ambos peritos se llega a la conclusión de que, los productos importados por TRANSBEL llegaron al cliente final mediante Venta Directa y por tanto el ICE se calculó en base a estos precios que constan en catálogos, revistas "Expofertas", "L´bel", "Guía de productos" y dieciocho campañas que se realizaron en ese año, conforme lo señala el Art. 196 del Reglamento de Aplicación a la LORTI que dice: "Régimen de comercialización de venta directa.- El régimen de comercialización mediante la modalidad de venta directa consiste en que una empresa fabricante o importadora venda sus productos y servicios a consumidores finales mediante contacto personal y directo, puerta a puerta, de manera general no en locales comerciales establecidos, sino a través de vendedores independientes cualquiera sea su denominación"; por lo tanto, pese a los precios referenciales utilizados por la empresa actora para el cálculo de ICE, la Administración Tributaria a través de los precios de venta al público determinados a través de terceros, esto es las empresas ESIKA COSMETICS ECUADOR S.A. (RUC 1792107830001) y L´BEL PARIS S.A. (RUC 1791868951001) sujetos pasivos independientes de conformidad a lo señalado en el Art. 98 de la LORTI, sin que en ello influya que sean entre si partes relacionadas, puesto que por propia declaración de la actora, sus productos fueron comercializados por más de 24.000 consultoras independientes. En base a las consideraciones hechas, se confirma el procedimiento utilizado por el SRI en la determinación del impuesto a los consumos especiales pagado por la compañía TRANSBEL S.A. en el ejercicio económico 2008. Este Tribunal de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, Provincia de Pichincha. (...)"

6.2.2. A fin de establecer si configuran o no el vicio alegado por la compañía GRUPO TRANSBEL S.A., consistente en **Falta de Aplicación** de la Resolución del Servicio de Rentas Internas No. NAC-DGER2008-0184, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 291 de 10 de marzo del 2008, se procede a transcribir su contenido:

- Resolución del Servicio de Rentas Internas No. NAC-DGER2008-0184, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 291 de 10 de marzo del 2008.

*"**Artículo 1.-** Establecer que la base imponible para el cálculo de Impuesto a los Consumos Especiales, ICE para perfumes y aguas de tocador, comercializados a través de la modalidad de venta directa, debe calcularse de acuerdo a lo siguiente:*

1. Bienes Importados: Se deberá incrementar al precio ex aduana un 250%.

2. Bienes de Fabricación Nacional: Se deberá incrementar un 250%, a la suma de los costos de producción totales, mismos que incluyen: materias primas, mano de obra directa, y los costos y gastos indirectos de fabricación.

***Artículo Final.-** La presente resolución entrará en vigencia a partir de su emisión sin perjuicio de su publicación en el Registro Oficial. (...)"*

6.2.3. De la revisión de la sentencia recurrida se advierte que, el Tribunal A quo, en lo que concierne, ha establecido como hechos probados: *"(...) la pertinencia o no de la Glosa levantada en el Acta de Determinación 1720110100092 y que se refiere al recalculo que ha hecho el SRI respecto del pago del impuesto a los consumos especiales por los meses de enero a diciembre de 2008, argumentando que TRANSBEL S.A. "no comercializó sus productos mediante el régimen de Venta Directa, sino que lo realizó a través de las empresas L´BEL PARIS S.A. (RUC 17918689551001) y ESIKACOSMETIC ECUADOR S.A. (RUC 1792107830001) quienes fueron intermediarios entre la empresa importadora y el resto de la cadena de*

comercialización (pág. 13 del acta fs. 24). Con este antecedente legal, el SRI obtuvo dos bases imponibles, la una en función del valor ex aduana más el 25% de margen mínimo de comercialización y el otro precio de venta al público menos IVA e ICE, para aplicar el que resulte monto mayor, con este argumento se ha establecido una diferencia a pagar a favor de la administración tributaria, mientras que la impugnación radica básicamente en que la empresa comercializó directamente a través de dos empresas relacionadas y creadas para promover los productos importados por ella, pero que tal comercialización se hizo por su cuenta y riesgo ya que las referidas empresas son parte de ella misma al punto que, el mes de diciembre de 2008, fueron absorbidas jurídicamente por TRANSBEL S.A. (...)", problema jurídico sobre los que se circunscribió la controversia, siendo este el motivo de análisis por esta Sala de Casación, en función de la falta de aplicación de la Resolución del Servicio de Rentas Internas No. NAC-DGER2008-0184, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 291 de 10 de marzo del 2008.

6.2.3.1. Para dilucidar este problema jurídico, es fundamental establecer las características del Impuesto a los Consumos Especiales ICE; esto es que se trata de un tributo indirecto, real, objetivo, instantáneo y monofásico, por lo que: **1.-** Es indirecto, por cuanto puede ser trasladado a un tercero, denominado consumidor final, al respecto Juan Martin Queralt, Carmelo Lozano Serrano y Francisco Poveda en *"Derecho Tributario"*, (Madrid: Aranza Editorial, 2001), 505-506; sostienen que: *"(...) someten a gravamen solamente la fase de producción, aunque por el objeto del gravamen, el consumo, se exige la translación de estos impuestos hacia delante, en busca del consumidor final que es el destinatario, elegido por el legislador, para soportar el peso material del consumo (...)"*; **2.-** Es real, por cuanto está dirigido a los bienes y servicios; y, no a las personas, sobre los bienes, grava dos tipos, aquellos que son calificados como suntuarios y aquellos que son nocivos para la salud, pues los primeros revelan altos niveles de capacidad contributiva, ya que se los adquiere por lujo y no por necesidad básica; y al respecto de lo segundos, tiene un componente de

política sanitaria, pues trata de disminuir el consumo de los mismos al ser establecidos con gravámenes relativamente altos; **3.-** Es objetivo, ya que se limita a gravar el poder de adquisición; en otras palabras, capacidad que posee el consumidor para adquirir un bien; **4.-** Es instantáneo, en razón de que verificado el hecho generador, el efecto tributario de exigibilidad es inmediato; **5.-** Es monofásico, ya que el bien se traslada desde el productor de manera directa al contribuyente, es decir, no se observa la actuación de intermediarios y por tanto se grava en la primera etapa de comercialización o transferencia y en el caso de los servicios, al prestarse de forma directa al consumidor final, se traslada en un solo paso. Plazas Vega, en su obra *"El Impuesto sobre el Valor Agregado IVA"*, (Bogota: Temis, 1998), 34, afirma que: *"(...) El sujeto pasivo del impuesto es el fabricante o importador (...)"*, criterio doctrinario que se ajusta a la naturaleza del ICE en nuestro ordenamiento jurídico, pues conforme lo establece se aplicará a los bienes y servicios de procedencia nacional o importados, que la Ley expresamente disponga, (Art. 75 LORTI) y serán sujetos pasivos de este impuesto: **1.** Las personas naturales y sociedades, fabricantes de bienes gravados con este impuesto; **2.** Quienes realicen importaciones de bienes gravados por este impuesto; y, **3.** Quienes presten servicios gravados (art. 80 LORTI) y se causará al momento de la *"desaduanización"* en el caso de bienes importados (art. 160 RLORTI). En efecto, el Impuesto a los Consumos Especiales, según el art. 76 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria aplicable al ejercicio fiscal 2008, publicado en el Tercer Suplemento del Registro Oficial No. 242 del 29 de diciembre de 2007, establece que: *"(...) la base imponible de los productos sujetos al ICE, de producción nacional o bienes importados, se determinará con base en el precio de venta al público sugerido por el fabricante o importador, menos el IVA y el ICE o con base en los precios referenciales que mediante Resolución establezca anualmente el Director General del Servicio de Rentas Internas. A esta base imponible se aplicarán las tarifas ad valórem que se establecen en esta Ley. Al 31 de diciembre de cada año o cada vez que se introduzca una modificación al precio, los fabricantes o importadores notificarán al Servicio de Rentas*

Internas la nueva base imponible y los precios de venta al público sugeridos para los productos elaborados o importados por ellos. La base imponible obtenida mediante el cálculo del precio de venta al público sugerido por los fabricantes o importadores de los bienes gravados con ICE, no será inferior al resultado de incrementar al precio exfábrica o exaduana, según corresponda, un 25% de margen mínimo presuntivo de comercialización. Si se comercializan los productos con márgenes superiores al mínimo presuntivo antes señalado, se deberá aplicar el margen mayor para determinar la base imponible con el ICE. La liquidación y pago del ICE aplicando el margen mínimo presuntivo, cuando de hecho se comercialicen los respectivos productos con márgenes mayores, se considerará un acto de defraudación tributaria. (...) El precio ex aduana es aquel que se obtiene de la suma de las tasas arancelarias, fondos y tasas extraordinarias recaudadas por la Corporación Aduanera Ecuatoriana al momento de desaduanizar los productos importados, al valor CIF de los bienes. El precio de venta al público es el que el consumidor final pague por la adquisición al detal en el mercado, de cualquiera de los bienes gravados con este impuesto. Los precios de venta al público serán sugeridos por los fabricantes o importadores de los bienes gravados con el impuesto, y de manera obligatoria se deberá colocar en las etiquetas. En el caso de los productos que no posean etiquetas como vehículos, los precios de venta al público sugeridos serán exhibidos en un lugar visible de los sitios de venta de dichos productos. (...) El ICE no incluye el impuesto al valor agregado y será pagado respecto de los productos mencionados en el artículo precedente, por el fabricante o importador en una sola etapa. (...)"; para la fijación de la base imponible aplicable a ese periodo fiscal; norma que ha sido aplicada por el Juzgador conforme se desprende del fallo recurrido. Sin embargo, el casacionista establece que: *"(...) No obstante de la delimitación del objeto de la litis que hace el Juez A-quo, en el desarrollo de la Sentencia deja de considerar un aspecto relevante para el conocimiento y resolución de la controversia. En efecto, desconoce por completo que la determinación del ICE para el caso de la venta de perfumes y aguas de tocador, en el ejercicio económico 2008 se divide*

en dos períodos distintos: a) El primero entre el 1 de enero al 9 de marzo de 2008, en que para establecer la base imponible del ICE por la venta de perfumes y aguas de tocador se debían aplicar las normas generales del Art. 76 de la LRTI sobre la base imponible del ICE; y, b) El segundo a partir del 10 de marzo del 2008, en que entró en vigencia la Resolución del SRI No. NAC-DGER-2008-0184 que estableció los precios referenciales para productos gravados con el ICE que se comercialicen bajo el esquema de venta directa y hasta el 31 de diciembre del 2008(...)"; por lo que al respecto de la figura venta directa, aduce que en el mismo considerando el Juzgador A-quo, expone: "(...) *De la información constante en autos y los datos proporcionados por ambos peritos se llega a la conclusión de que, los productos importados por TRANSBEL llegaron al cliente final mediante Venta Directa y por tanto el ICE se calculó en base a estos precios que constan en catálogos, revistas "Expofertas", "L´bel", "Guía de productos" y dieciocho campañas que se realizaron en ese año, conforme lo señala el Art. 196 del Reglamento de Aplicación a la LORTI que dice: "Régimen de comercialización de venta directa.- El régimen de comercialización mediante la modalidad de venta directa consiste en que una empresa fabricante o importadora venda sus productos y servicios a consumidores finales mediante contacto personal y directo, puerta a puerta, de manera general no en locales comerciales establecidos, sino a través de vendedores independientes cualquiera sea su denominación (...)"*; aspecto por el que afirma que debió ser aplicadaa la Resolución NAC-DGER2008-0184; publicada en el Registro Oficial No. 291 del 10 de marzo de 2008, en lugar de la norma (art. 76 LORTI) que contiene la forma de cálculo para establecer la base imponible de los productos importados por TRANSBEL S.A.; Resolución que enfatiza que, en los perfumes y aguas de tocador que sean importados, y se comercialicen a través de la modalidad de venta directa, se deberá incrementar al precio ex aduana un 250%.

6.2.3.2. De lo expuesto, en el caso *in examine* esta Sala considera, que para esclarecer el cargo propuesto por la compañía, se debe identificar si TRANSBEL S.A., y las empresas ESIKA COSMETICS ECUADOR S.A. y L´BEL PARIS S.A.,

son empresas relacionadas o no, y de esta manera establecer el perfeccionamiento de la modalidad de venta directa; y, la adecuada aplicación, ya sea del art. 76 de la Ley de Régimen Tributario Interno aplicable a la fecha o de la Resolución NAC-DGER2008-0184, en referencia. Sin embargo, del estudio de fallo motivo de este recurso, se verifica que, esta afirmación dada por el casacionista no fue motivo de la acción de impugnación y por tanto, no se estableció como tema de controversia, no formó parte del análisis de los hechos probados; por lo que, no correspondía que el Juzgador A-quo, aplique una norma que no daba solución a la petición deducida en su acción de impugnación, en consecuencia, entrar a analizar la aplicabilidad de dicha Resolución, sería entrar a valorar prueba, proceder que es incompatible con este recurso de casación, por su naturaleza extraordinario, cuya finalidad es realizar control de legalidad en la sentencia atacada y en este caso específico, verificar si se ha aplicado las normas correspondientes a los hecho que el Tribunal ha establecido como probados. Por lo que, esta Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, no evidencia que se ha configurado y haya sido determinante en la decisión del juzgador la falta de aplicación de la Resolución NAC-DGER2008-0184; publicada en el Registro Oficial No. 291 del 10 de marzo de 2008, vicio constante en el art. 3 de la Ley de Casación en la sentencia emitida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha.

DECISIÓN:

Por las consideraciones expuestas, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, **ADMINISTRANDO JUSTICIA EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LEYES DE LA REPÚBLICA,** Resuelve: No Casar la sentencia dictada el 24 de noviembre de 2016, las 11h49, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha. Actúe la doctora Ligia Marisol Mediavilla, en calidad de secretaria relatora encargada de la Sala Especializada

de lo Contencioso Tributario, en virtud del oficio No. 6-PSCT-CNJ-17 de 26 de marzo de 2018 signado por la presidenta de la Sala, Dra. Ana María Crespo Santos. Sin Costas.- Notifíquese, publíquese y devuélvase.-

Dra. Ana María Crespo Santos
JUEZA NACIONAL
(VOTO SALVADO)

Dr. José Luis Terán Suárez
JUEZ NACIONAL

Dr. Darío Velástegui Enríquez
JUEZ NACIONAL

Certifico:

Dra. Ligia Marisol Mediavilla
SECRETARIA RELATORA (E)

CORTE CONSTITUCIONAL DEL ECUADOR

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA DEL ECUADOR

SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO

VOTO SALVADO: DRA. ANA MARÍA CRESPO SANTOS

ACTOR: COMPAÑIA GRUPO TRANSBEL S.A.

DEMANDADO: DIRECTOR REGIONAL 9 DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS

Recurso N° 061-2016

Quito, [illegible]

ASUNTO

Resolución del recurso de casación interpuesto por la señora Ana Saravia, representante legal de la compañía GRUPO TRANSBEL S.A., en contra de la sentencia dictada el 24 de noviembre del 2016, a las 11h49 por la Sala Única del Tribunal Distrital Tributario con sede en el cantón Quito, provincia de Pichincha, dentro del juicio de impugnación N° 17505-2011-0078, en contra del Acta de Determinación N° 1720110100092, correspondiente por impuesto a los Consumos Especiales de los meses de enero a diciembre del año 2008.

ANTECEDENTES

1.1.- De acuerdo al escrito que contiene el recurso de casación de fecha 16 de diciembre del 2016, la casacionista se fundamentó en las causales primera y quinta de la Ley de

Casación, en relación a la falta de aplicación de los artículos 85 del Código Tributario y de la Resolución No. NAC-DGER2008-0184 publicada en el Registro Oficial N° 291 de 10 de marzo de 2008 y sus reformas; Aplicación indebida del segundo inciso del artículo 76 de la Ley de Régimen Tributario para determinación de la base imponible por el periodo comprendido del 10 de marzo al 31 de diciembre de 2008; Errónea interpretación del artículo 95 del Código Tributaria y 76 de la ley de Régimen Tributario Interno para la determinación de la base imponible por el período comprendido entre el 01 de enero al 09 de marzo de 2008; y , la falta de aplicación del artículo 76 numeral 7 literal l) de la Constitución de la República del Ecuador.

1.2.- Con de fecha 20 de junio del 2017, a las 09h28, el doctor Darío Velástegui Enríquez, Conjuez de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, calificó la admisibilidad parcial del recurso en referencia, por la **causal primera** del artículo 3 de la Ley de Casación, por lo cargos de: **Falta de Aplicación de la Resolución No. NAC-DGER2008-0184 publicada en el Registro Oficial N° 291 de 10 de marzo de 2008 y sus reformas contenidas en la Resolución No. NAC-DGER-2008-0269, publicada en el Suplemento del Registro Oficial N° 297 de 18 de marzo de 2008.**

1.3.- El recurrente a manifiesta lo siguiente: *"(...) 18. Descartada la alegación de caducidad, en consideración séptimo, el Juez A quo señala que "corresponde resolver sobre la pertinencia de la Glosa levantada en el Acta de Determinación No. 1720110100092 y que se refiere al recalculó que ha hecho el SRI respecto del pago del impuesto a la los consumos (sic) especiales de los meses de enero a diciembre de 2008", para lo cual resume los argumentos de las partes, determinando concretamente cuales son las pretensiones y cuales las excepciones, todo esto permite establecer que el objeto de la litis es discernir, si las ventas realizadas por mi representada, encajan o no en el sistema de venta directa. 19. No obstante la delimitación del objeto de la litis que hace el Juez A quo, en el desarrollo de la sentencia deja considerar un aspecto relevante para el conocimiento y resolución de la controversia. En efecto, desconoce completamente que la*

determinación del ICE para el caso de la venta de perfumes y aguas de tocador, en el ejercicio económico del 2008 se divide en dos periodos distintos: a) El primero entre el 1 de enero al 9 de marzo de 2008, en que para establecer la base imponible del ICE por la venta de perfumes y aguas de tocador se debían aplicar las normas generales del Art. 76 de la LRTI sobre la base imponible del ICE; y, b) El segundo a partir del 10 de marzo de 2008, en que entró en vigencia la Resolución del SRI No. NAC-DGER-2008-0184 que estableció los precios referenciales para productos gravados con el ICE que se comercialicen bajo el esquema de venta directa y hasta el 31 de diciembre de 2008. 20. La importancia de delimitar el objeto de la litis es capital, pues definiendo previamente la materia controvertida, el Juzgador debe elegir la norma de derecho que resulta adecuada para resolver las circunstancias fácticas y jurídicas que forman parte de la controversia. 21. Lo expresado se materializa de la siguiente forma: (i) si el Juzgador concluye que la ventas realizadas por mi representada con el periodo comprendido entre el 10 de marzo al 31 de diciembre de 2008 se adecuan al sistema de venta directa, que está sujeto a las precios (sic) referenciales establecidos por el Servicio de Rentas Internas, la norma a elegir y, por tanto, aplicable para resolver el objeto de la litis será la Resolución No. NAC-DGER2008-0184 publicada en el Registro Oficial 291 de 10 de marzo de 2008 y sus reformas; (ii) por el contrario, si la conclusión del Juzgador es que las ventas realizadas por mi representada en el periodo comprendido entre el 10 de marzo al 31 de diciembre de 2008 NO se adecuan al sistema de venta directa, la norma a elegir y, por tanto, aplicable al caso será la del Art. 76 de la Ley de Régimen Tributario Interno. (...) 23. De manera inobjetable se configura la falta de aplicación de la Resolución No. NAC-DGER2008-0184 publicada en el Registro Oficial 291 de 10 de marzo de 2008 y sus reformas, pues habiendo concluido el Juez A quo que las ventas realizadas por mi representada se encuadran dentro del concepto de venta directa, indebidamente aplica el segundo inciso del Art. 76 de la LRTI para determinar la base imponible para el cálculo del ICE, cuando la base imponible del ICE que debía aplicar corresponda a los precios referenciales fijados por la Administración conforme lo establece la Resolución No. NAC-DGER2008-0184 y sus reformas. (...)" (Proceso sustanciado en la Sala Primera del Tribunal Distrital de lo Fiscal N° 1, fs.1562-1564)

1.4.- Con fecha 27 de junio del 2017, la abogada Daniela Freire, debidamente legitimada a nombre del Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas, en contestación al Recurso de Casación planteado manifestó lo siguiente: *"(...) El recurrente fundamenta equivocadamente la falta de aplicación de la Resolución, debido a que no cumple con los requisitos expuestos en el párrafo anterior (en específico el punto ii y iv resaltado), pues en esta sección se limita a determinar la norma que debía aplicarse y que norma fue aplicada, sin embargo, no argumenta las razones por las cuales se debía aplicar la Resolución No. NAC-DGER-2008-0184 ni en base a que norma o normas procedía la supuesta aplicación, del mismo modo no demuestra la incidencia que provocó la falta de aplicación en la decisión de la Sala, pues no realiza ningún tipo de análisis sobre la diferencia en la determinación del Impuesto a Consumos Especiales (ICE) sobre perfumes y aguas de baño que evidentemente es lo transcendente en el proceso. En relación a las reformas de la Resolución, el recurrente omite señalar que reformas debían aplicarse, por lo que no cumple ni si quiera con este esencial requisito. A pesar del incorrecto planteamiento de los recursos en esta sección y por tanto su improcedencia, se realizará un análisis para demostrar que fallo del Juez a quo es conforme a derecho. El objeto de la litis radica en la diferencia del procedimiento aplicado por el Grupo Transbel S.A y el Servicio de Rentas internas para el cálculo del Impuesto a Consumos Especiales por los meses de enero a diciembre del año fiscal 2008 en relación a los productos perfumes y aguas de tocador. (...) Es decir, se parte de la base de los medios de prueba fueron correctamente analizados por el tribunal de instancia, lo que genera que la prueba no pueda ser revalorizada en casación, de tal manera durante la etapa procesal procedente se determinó que TRANSBEL S.A. no comercializó sus productos mediante el régimen de venta directa sino que lo realizó a través de las empresas L´BEL PARIS S.A. y ESIKACOSMETIC ECUADOR S.A. quienes fueron intermediarios entre la empresa importadora y el resto de la cadena de comercialización se confirma en sentencia en la que señala: por lo tanto, pese a los precios referenciales utilizados por la empresa actora para el cálculo de ICE, la Administración Tributaria a través de los precios de venta al público determinados a través de terceros, esto es las empresas ESIKA COSMETICS ECUADOR S.A. (RUC 1792107830001) y L'BEL PARIS S.A. (RUC 1791868951001)*

sujetos pasivos independientes de conformidad a lo señalado en el Art. 98 de la LORTI, sin que en ello influya que sean entre si partes relacionadas, puesto que por propia declaración de la actora, sus productos fueron comercializados por más de 24.000 consultoras independientes. (...)". (Proceso de Recurso de Casación sustanciado en la presente Sala, fs.36-37)

1.5.- Es fundamental señalar lo que el Tribunal de instancia esgrimió en la sentencia atacada por el recurrente, en su parte considerativa manifestó: "(...) *SÉPTIMO: Por lo expuesto, corresponde resolver sobre la pertinencia o no de la Glosa levantada en el Acta de Determinación 1720110100092 y que se refiere al recalculo que ha hecho el SRI respecto del pago del impuesto a los consumos especiales por los meses de enero a diciembre de 2008, argumentando que TRANSBEL S.A. "no comercializó sus productos mediante el régimen de Venta Directa, sino que lo realizó a través de las empresas L'BEL PARIS S.A. (RUC 17918689551001) y ESIKACOSMETIC ECUADOR S.A. (RUC 179210783001) quienes fueron intermediarios entre la empresa importadora y el resto de la cadena de comercialización…. Por lo expuesto, las ventas del GRUPO TRANSBEL S.A. no reúne las condiciones establecidas por el Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno y sus reformas en su Art. 196, para que el ICE sea liquidado según el régimen de comercialización de venta directa… y con base en las disposiciones contenidas en el Art. 76 de la Ley de Régimen Tributario Interno, es decir, mediante el precio de venta al público sugerido por el importador, menos el IVA y el ICE, y comparando dicho valor con el precio ex aduana, más el 25% de margen mínimo presuntivo de comercialización" (pág. 13 del acta fs. 24). Con este antecedente legal, el SRI obtuvo dos bases imponibles, la una en función del valor ex aduana más el 25% de margen mínimo de comercialización y el otro precio de venta al público menos IVA e ICE, para aplicar el que resulte monto mayor, con este argumento se ha establecido una diferencia a pagar a favor de la administración tributaria, mientras que la impugnación radica básicamente en que la empresa comercializó directamente a través de dos empresas relacionadas y*

creadas para promover los productos importados por ella, pero que tal comercialización se hizo por su cuenta y riesgo ya que las referidas empresas son parte de ella misma al punto que, el mes de diciembre de 2008, fueron absorbidas jurídicamente por TRANSBEL S.A. Es importante hacer relación a las normas jurídicas que regulan el impuesto a los consumos especiales en la importación de productos como perfumes y aguas de tocador, previsto en la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, contemplado en el Título Tercero, Capítulo I: OBJETO DEL IMPUESTO, Art. 75.- Establécese el impuesto a los consumos especiales ICE, el mismo que se aplicará de los bienes y servicios de procedencia nacional o importados, detallados en el artículo 82 de esta Ley.", norma a la que a partir 2008 (Registro Oficial Suplemento 242 de 29 de Diciembre del 2007) se agregó perfumes y agua de tocador. Por su parte el "Art. 76.- Base imponible.- La base imponible de los productos sujetos al ICE, de producción nacional o bienes importados, se determinará con base en el precio de venta al público sugerido por el fabricante o importador, menos el IVA y el ICE o con base en los precios referenciales que mediante Resolución establezca anualmente el Director General del Servicio de Rentas Internas. A esta base imponible se aplicarán las tarifas ad-valorem que se establecen en esta Ley. Al 31 de diciembre de cada año o cada vez que se introduzca una modificación al precio, los fabricantes o importadores notificarán al Servicio de Rentas Internas la nueva base imponible y los precios de venta al público sugeridos para los productos elaborados o importados por ellos. La base imponible obtenida mediante el cálculo del precio de venta al público sugerido por los fabricantes o importadores de los bienes gravados con ICE, no será inferior al resultado de incrementar al precio ex-fábrica o ex-aduana, según corresponda, un 25% de margen mínimo presuntivo de comercialización. Si se comercializan los productos con márgenes superiores al mínimo presuntivo antes señalado, se deberá aplicar el margen mayor para determinar la base imponible con el ICE. La liquidación y pago del ICE aplicando el margen mínimo presuntivo, cuando de hecho se comercialicen los respectivos productos con márgenes mayores, se considerará un acto de defraudación tributaria..... El precio ex

aduana considerará el valor en aduana de los bienes, las tasas y fondos recaudados por la autoridad nacional de aduanas y los demás rubros que se incluyen en el precio ex fábrica. El precio de venta al público es el que el consumidor final pague por la adquisición al detal en el mercado de cualquiera de los bienes gravados con este impuesto. Los precios de venta al público serán sugeridos por los fabricantes o importadores de los bienes gravados con el impuesto, y de manera obligatoria se deberá colocar en las etiquetas. En el caso de los productos que no posean etiquetas como vehículos, los precios de venta al público sugeridos serán exhibidos en un lugar visible de los sitios de venta de dichos productos..... El ICE no incluye el impuesto al valor agregado y será pagado respecto de los productos mencionados en el artículo precedente, por el fabricante o importador en una sola etapa..." (subrayado fuera de texto) Como se aprecia del contenido de las normas transcritas, la base imponible de los productos importados es el precio fijado por el importador menos IVA e ICE y éste no puede ser menor al valor ex aduana incrementado en un 25% de margen presuntivo de comercialización o en base de los precios referenciales fijados anualmente por el SRI, como método previsto en la ley para determinar el tributo, para el caso de perfumes y aguas de tocador agregados para el ejercicio 2008 (justamente el impugnado), por lo que TRANSBEL para desaduanar su mercadería utilizó el primer método señalado; sin embargo y de conformidad a lo dispuesto por la misma norma, si se llega a comercializar los productos con márgenes superiores al mínimo presuntivo, se deberá aplicar el margen mayor para determinar la base imponible con el ICE, "condición llana y que no admite excepciones (aplicación del margen mayor), en el sentido de que deben ser aplicadas o bien para bienes de producción nacional o para aquellos importados" (sentencia dictada en el recurso de casación 494-2012 por la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia el 28 de abril de 2016). El acta de determinación al establecer la glosa, menciona que "Luego de obtener las dos bases, la una en función del valor ex aduana más el 25% de margen mínimo presuntivo de comercialización y la otra en función del precio de venta al público menos IVA y

menos ICE, se determinó la "base imponible mayor" para el cálculo del ICE", lo cual como se dijo es lo técnico y jurídico según lo señala el Art. 76 de la LORTI y lo corrobora la jurisprudencia y la doctrina: "...el fundamento del principio estriba en atender el contenido económico real de las circunstancias comprendidas, prescindiendo de las formas y estructuras inadecuadas, de ahí que el Fisco puede prescindir de esas apariencias y determinar la obligación tributaria según la realidad oculta, sin necesidad de demostrar la nulidad del acto jurídico aparente o accionar por la vía de la simulación. Siendo ello así, la interpretación según la realidad económica supondría, en buena cuenta, desconocer la eficacia de los efectos jurídicos, si las partes han distorsionado la realidad de la operación económica utilizando una forma jurídica inapropiada..." (Giuliani Fonrouge, "Derecho Financiero-Depalma Ediciones 1962. Pág.: 169.) De la información constante en autos y los datos proporcionados por ambos peritos se llega a la conclusión de que, los productos importados por TRANSBEL llegaron al cliente final mediante Venta Directa y por tanto el ICE se calculó en base a estos precios que constan en catálogos, revistas "Expofertas", "L´bel", "Guía de productos" y dieciocho campañas que se realizaron en ese año, conforme lo señala el Art. 196 del Reglamento de Aplicación a la LORTI que dice: "Régimen de comercialización de venta directa.- El régimen de comercialización mediante la modalidad de venta directa consiste en que una empresa fabricante o importadora venda sus productos y servicios a consumidores finales mediante contacto personal y directo, puerta a puerta, de manera general no en locales comerciales establecidos, sino a través de vendedores independientes cualquiera sea su denominación"; por lo tanto, pese a los precios referenciales utilizados por la empresa actora para el cálculo de ICE, la Administración Tributaria a través de los precios de venta al público determinados a través de terceros, esto es las empresas ESIKA COSMETICS ECUADOR S.A. (RUC 1792107830001) y L´BEL PARIS S.A. (RUC 1791868951001) sujetos pasivos independientes de conformidad a lo señalado en el Art. 98 de la LORTI, sin que en ello influya que sean entre si partes relacionadas, puesto que por propia declaración de la actora, sus productos fueron

comercializados por más de 24.000 consultoras independientes. En base a las consideraciones hechas, se confirma el procedimiento utilizado por el SRI en la determinación del impuesto a los consumos especiales pagado por la compañía TRANSBEL S.A. en el ejercicio económico 2008. Este Tribunal de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, Provincia de Pichincha, ADMINISTRANDO JUSTICIA EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA, rechaza la demanda de impugnación presentada y confirma el Acta de Determinación número 1720110100092 de 1 de julio de 2011 levantada por el impuesto a los consumos especiales por los meses de enero a diciembre del año 2008.- En cumplimiento a lo ordenado en el Art. 233 del Código Tributario, se dispone que de la caución presentada por la empresa actora le sea entregada a la Administración Tributaria Central y sea considerado como abono a la obligación tributaria.- Sin costas. Notifíquese.- (...)". (Proceso sustanciado en la Sala Primera del Tribunal Distrital de lo Fiscal N° 1, fs.1543-1544 reverso)

II. INTEGRACIÓN DEL TRIBUNAL

Corresponde conocer la presente acción de impugnación objetiva de anulación con efectos generales a este Tribunal Especializado de lo Contencioso Tributario, integrado por la doctora Ana María Crespo Santos (Voto salvado), los doctores Darío Velástegui Enríquez; y, José Luis Terán Suárez, Jueces Nacionales.

III. JURISDICCIÓN Y COMPETENCIA

3.1.- Este Tribunal Especializado es competente para conocer y resolver la presente acción objetiva de anulación con efectos generales, en virtud de las Resoluciones Nos. 341-2014 de 17 de diciembre de 2014 y 009-2018, de 23 de enero de 2018, emitidas por el Pleno del Consejo de la Judicatura; Resoluciones Nos. 01-2018 de 26 de enero de

2018 y 02-2018 de 01 de febrero de 2018, 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, 185 segunda parte, numeral 3 del Código Orgánico de la Función Judicial y artículo 1 de la Ley de la Codificación de la Ley de Casación.

IV. VALIDEZ PROCESAL

4.1.- No se observa del proceso ninguna circunstancia que pueda afectar la validez procesal y no existe nulidad alguna que declarar; por lo que, estando en autos para resolver, se considera.

V.- PLANTEAMIENTO DE LOS PROBLEMAS JURÍDICOS

5.1.- Previamente a señalar el cargo imputado, es pertinente indicar que el proponente del recurso de casación ha fundamentado su pedido en la causal primera del Art. 3 de la Ley de Casación del recurso en referencia, por la **causal primera**, por lo cargos de: **Falta de Aplicación de la Resolución No. NAC-DGER2008-0184 publicada en el Registro Oficial Nº 291 de 10 de marzo de 2008 y sus reformas contenidas en la Resolución No. NAC-DGER-2008-0269, publicada en el Suplemento del Registro Oficial Nº 297 de 18 de marzo de 2008.**

CAUSAL PRIMERA (ART. 3 Ley de Casación)

Cargo Único: Falta de Aplicación de la Resolución No. NAC-DGER2008-0184 publicada en el Registro Oficial Nº 291 de 10 de marzo de 2008 y sus reformas contenidas en la Resolución No. NAC-DGER-2008-0269, publicada en el Suplemento del Registro Oficial Nº 297 de 18 de marzo de 2008.

VI.- CONSIDERACIONES Y RESOLUCIÓN DE LOS PROBLEMAS JURÍDICOS

6.1.- 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, por medio 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 la crítica del recurrente a la sentencia de instancia, para conseguir ser examinada por la Sala de Casación, debe tener por objeto las consideraciones de ésta, que constituyan la ratio decidendi del fallo.

6.2.- Conforme el problema jurídico descrito en este fallo, el recurrente acusa la falta de aplicación Resolución No. NAC-DGER2008-0184 publicada en el Registro Oficial N° 291 de 10 de marzo de 2008 y sus reformas contenidas en la Resolución No. NAC-DGER-2008-0269, publicada en el Suplemento del Registro Oficial Nº 297 de 18 de marzo de 2008.

NAC-DGER2008-0184:

> **"...Establécese que la base imponible para el cálculo del Impuesto a los Consumos Especiales, para perfumes y aguas de tocador, se incrementará en un 250% de acuerdo a los bienes importados y de fabricación nacional**
>
> ***Artículo 1.-*** *Establecer que la base imponible para el cálculo de Impuesto a los Consumos Especiales, ICE para perfumes y aguas de tocador, comercializados a través de la modalidad de venta directa, debe calcularse de acuerdo a lo siguiente:*
>
> *1. Bienes Importados: Se deberá incrementar al precio ex aduana un 250%.*
>
> *2. Bienes de Fabricación Nacional: Se deberá incrementar un 250%, a la suma de los costos de producción totales, mismos que incluyen: materias primas, mano de obra directa, y los costos y gastos indirectos de fabricación.*

CORTE CONSTITUCIONAL DEL ECUADOR

tar en los medios, forma, plazo y contenido que defina el Servicio de Rentas Internas, el detalle de los precios ex aduana o costos totales de producción, por producto, al 31 de diciembre de cada año o cuando exista una modificación a tales valores."

***Artículo Final.-** La presente resolución entrará en vigencia a partir de su publicación en el Registro Oficial..."*

6.3.- En consideración a la causal primera alegada por el recurrente, esta Sala establece lo que el número 1 del Art. 3 de la Ley de Casación indica: "*1ra. 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;*". Esta causal tiene como limitante la revalorización de las pruebas y debe ser planteada a partir de los hechos probados en la Sentencia. Dicha causal, tiene relación con lo que se denomina vicios *in iudicando* por lo que debe demostrar la violación directa de normas sustantivas. Esta demostración, para que se haga efectiva, implica delimitar los cargos imputados, con precisión y exactitud, por cualquiera de los tres modos establecidos, ya sea por: **1) APLICACIÓN INDEBIDA:** Que se produce cuando el juzgador de manera equivocada aplica una norma de derecho al caso en análisis que no es la llamada a gobernar o resolver el caso debatido, vale decir la norma es entendida rectamente pero la aplica a un caso no gobernado por la misma. **2) FALTA DE APLICACIÓN:** Esta se produce por la omisión que realiza el juzgador en el uso de la norma, es decir no aplica la norma llamada a gobernar o resolver el asunto, en esta infracción se observa un error de existencia de la norma por exclusión de la misma en la sentencia. **3) ERRONEA INTERPRETACION:** Consiste en que el juzgador le da a la norma de derecho un alcance mayor, menor o distinto del que le dio el legislador.

En consideración José Carrión Lugo, señala lo siguiente: "*...En resumen debemos precisar que el recurso de casación tiene por finalidad esencial el control jurídico de las resoluciones judiciales con el propósito de lograr la correcta observación y aplicación del*

Artículo Final.- *La presente resolución entrará en vigencia a partir de su emisión sin perjuicio de su publicación en el Registro Oficial. ..."*

Resolución No. NAC-DGER-2008-0269, publicada en el Suplemento del Registro Oficial N° 297 de 18 de marzo de 2008.

*"...**Artículo 1.-** Sustituir el artículo 1 de la Resolución No. NAC-DGER2008-0184, publicada en el Registro Oficial No. 291 del 10 de marzo del 2008, por el siguiente:*

***Artículo 1.-** La base imponible para el cálculo de Impuesto a los Consumos Especiales ICE para perfumes y aguas de tocador, comercializados a través de la modalidad de venta directa, debe calcularse, considerando: a) para los bienes importados, su precio ex aduana; y, b) para los bienes de fabricación nacional, los costos totales de producción por cada producto, incrementados de acuerdo a la siguiente tabla:*

Rango de Precio ex-aduana o costos totales de producción, por producto en USD		
Desde	Hasta	% de incremento
0	3,00	150%
3,01	6,00	200%
6,01 en adelante		250%

En los costos totales de producción de los bienes de fabricación nacional se incluyen materias primas, mano de obra directa, y los costos y gastos indirectos de fabricación."

***Artículo 2.-** A continuación del artículo 1 de la Resolución No. NAC-DGER2008-0184, publicada en el Registro Oficial No. 291 del 10 de marzo del 2008, agréguese el siguiente:*

***Artículo 2.-** Los importadores o fabricantes nacionales de perfumes y aguas de tocador comercializados a través de la modalidad de venta directa, deberán presen-*

derecho objetivo material o procesal. Su finalidad es evitar la infracción o la violación de la norma jurídica."[1]

6.4.- En consideración, el recurrente alega falta de aplicación de norma sustantiva, al respecto Luis Cueva Carrión, en su doctrina señala lo siguiente:

Falta de Aplicación de la ley sustantiva

"La falta de aplicación de la norma sustantiva tiene que ver con la existencia de ella, es decir, con la ontología jurídica. Falta de aplicación significa: no aplicar la ley, por ignorancia de su existencia o porque, deliberadamente, se la ignora. Es no emplearla ni utilizarla en la solución de un caso jurídico pese a que existe y es aplicable al caso en cuestión."[2]

6.5.- En función de lo expuesto y de la alegación efectuada por el casacionista sobre la falta de aplicación de la Resolución No. NAC-DGER2008-0184, publicada en el Registro Oficial N° 291 de 10 de marzo de 2008 y sus reformas contenidas en la Resolución No. NAC-DGER-2008-0269, publicada en el Suplemento del Registro Oficial N° 297 de 18 de marzo de 2008. Esta Sala Especializada ha procedido al examen de la sentencia atacada y de los hechos que se deprenden:

> *"(...) SÉPTIMO: Por lo expuesto, corresponde resolver sobre la pertinencia o no de la Glosa levantada en el Acta de Determinación 1720110100092 y que se refiere al recalculo que ha hecho el SRI respecto del pago del impuesto a los consumos especiales por los meses de enero a diciembre de 2008, argumentando que TRANSBEL S.A. "no comercializó sus productos mediante el régimen de Venta Directa, sino que lo realizó a través de las empresas L'BEL PARIS S.A. (RUC 17918689551001) y ESIKACOSMETIC ECUADOR S.A. (R UC 179210783001) quienes fueron intermediarios entre la empresa importadora y el resto de la cadena*

[1] José Carrión Lugo, El Recurso de Casación, Revista Nro. 1 de la Facultad de Derecho Universidad Nacional Mayor de San Marcos, año 2001, pág. 28.
[2] Luis Cueva Carrión, *La Casación en materia civil*, Ediciones Cueva Carrión, Quito- Ecuador, año 2011, pág. 238

de comercialización…. Por lo expuesto, las ventas del GRUPO TRANSBEL S.A no reúne las condiciones establecidas por el Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno y sus reformas en su Art. 196, para que el ICE sea liquidado según el régimen de comercialización de venta directa… y con base en las disposiciones contenidas en el Art. 76 de la Ley de Régimen Tributario Interno, es decir, mediante el precio de venta al público sugerido por el importador, menos el IVA y el ICE, y comparando dicho valor con el precio ex aduana, más el 25% de margen mínimo presuntivo de comercialización" (pág. 13 del acta fs. 24)(…)". (Proceso sustanciado en la Sala Primera del Tribunal Distrital de lo Fiscal N° 1, fs.1543)

Al respecto, es importante establecer que la Litis se traba por el recalculo efectuado por el SRI y la glosa levantada en contra del actor respecto del ICE de enero a diciembre del 2008, de lo cual el Tribunal de instancia en su sentencia cita parte del Acta de Determinación emitida por la Administración Tributaria, con lo cual se establece que TRANSBEL S.A., no comercializó los productos mediante venta directa, sino que lo realizó a través de la empresas L' BEL PARIS Y ESIKACOMETIC que actuaron como intermediarias razón por la cual TRANSBEL no cumple con los requisitos formales para considerar procedente la modalidad de Venta Directa, por esta razón no se puede aplicar el artículo 196 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno, que establece los siguientes parámetros:

a) Empresa fabricante o importadora venda sus productos y servicios a consumidores finales mediante contacto personal y directo.

b) No venta de productos y servicios en locales comerciales establecidos.

En tal sentido, la empresa TRANSBEL S.A. importó los productos, pero TRASBEL no los comercializó mediante venta directa sino que estos llegaron al consumidor final mediante las empresas L´BEL PARIS S.A. y ESIKACOSMETIC ECUADOR S.A., mismas que fueron intermediarias entre la empresa importadora y el resto de la

cadena comercializadora lo cual consta en la Sentencia de la Sala juzgadora de instancia, al manifestar:

> *"(...) los precios referenciales utilizados por la empresa actora para el cálculo de ICE, la Administración Tributaria a través de los precios de venta al público determinados a través de terceros, esto es las empresas ESIKA COSMETICS ECUADOR S.A. (RUC 1792107830001) y L´BEL PARIS S.A. (RUC 1791868951001) sujetos pasivos independientes de conformidad a lo señalado en el Art. 98 de la LORTI, sin que en ello influya que sean entre si partes relacionadas, puesto que por propia declaración de la actora, sus productos fueron comercializados por más de 24.000 consultoras independientes.(...)"* (Ibídem, fs.1544)

En función de lo expuesto, la empresa TRANSBEL S.A. fue la que importó los productos, pero no realizó la comercialización de los mimos al cliente final; por tal razón, no se enmarca en los presupuestos establecidos en el artículo 196 del Reglamento a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.

Continuando en el mismo orden de ideas, en la sentencia de instancia se establece que el Servicio de Rentas Internas al establecer que no existía Venta Directa por parte de la empresa TRANSBEL S.A., sino que TRANSBEL S.A. es la importadora de los productos, procedió a realizar el cálculo de las dos bases imponibles conforme el artículo 76 de la normativa antes indicada:

1) En función del valor ex aduana más el correspondiente 25% de margen mínimo de comercialización,

2) El precio establecido de venta al público menos el IVA y el ICE, para el presente caso dicho valor que fue tomado de los precios fijados en los catálogos Expofertas, L´bel, guía de productos y de las campañas que se realizaron ese año fiscal.

La empresa TRANSBEL S.A., para el cálculo del ICE en el presente caso aplicó la primera fórmula, conforme lo indica el Tribunal a quo en la sentencia atacada:

> *"(…) por lo que TRANSBEL para desaduanar (sic) su mercadería utilizó el primer método señalado; sin embargo y de conformidad a lo dispuesto por la misma norma, si se llega a comercializar los productos con márgenes superiores al mínimo presuntivo, se deberá aplicar el margen mayor para determinar la base imponible con el ICE (…)"* (Ibídem, fs.1543)

Bajo ese esquema, el Tribunal de Instancia estableció en su sentencia que era importante determinar las norma jurídicas que regulan el ICE en la importación de productos como perfumes y aguas de tocador para lo cual aplicó el artículo 75 de la LORTI que determina el objeto del impuesto del ICE para bienes de producción nacional o importados donde para el año 2008 se agregaron los perfumes y aguas de tocador, así como también la aplicación del 76 de la misma ley en el cual se expone la base imponible del mismo. A continuación lo que expuso la sentencia:

(…)Como se aprecia del contenido de las normas transcritas, la base imponible de los productos importados es el precio fijado por el importador menos IVA e ICE y éste no puede ser menor al valor ex aduana incrementado en un 25% de margen presuntivo de comercialización o en base de los precios referenciales fijados anualmente por el SRI, como método previsto en la ley para determinar el tributo, para el caso de perfumes y aguas de tocador agregados para el ejercicio 2008 (justamente el impugnado), por lo que TRANSBEL para desaduanar su mercadería utilizó el primer método señalado; sin embargo y de conformidad a lo dispuesto por la misma norma, si se llega a comercializar los productos con márgenes superiores al mínimo presuntivo, se deberá aplicar el margen mayor para determinar la base imponible con el ICE. (….) El acta de determinación al establecer la glosa, menciona que "Luego de obtener las dos bases, la una en función del valor ex aduana más el 25% de margen mínimo presuntivo de comercialización y la otra en función del precio de venta al público menos IVA y menos

ICE, se determinó la "base imponible mayor" para el cálculo del ICE lo cual como se dijo es lo técnico y jurídico según lo señala el Art. 76 de la LRTI(….)

Es decir que la Administración Tributaria una vez que obtuvo los valores correspondientes de las bases imponibles procedió a considerar el margen superior para el cálculo del ICE y posterior estableció la glosa correspondiente lo cual según se menciona en la sentencia es lo técnico y jurídico según lo expresado por el artículo 76 de la LRTI, que es la norma que fija la base imponible del ICE y la norma llamada ser aplicada en el presente caso.

Esta Sala Especializada considera pertinente efectuar algunas puntualizaciones sobre el impuesto a los consumos especiales destacando que éste es monofásico; es decir, grava a una sola etapa que puede ser al momento de la producción, comercialización, distribución , entre otras; que la intención del legislador al crear este impuesto fue de manera esencial para la producción de determinados bienes considerados perjudiciales para la salud o en otros casos, como suntuarios y que en relación con ello, se pretende disminuir su consumo. De lo cual Alberto Baldo manifiesta: "*El impuesto sobre determinados consumos es un subgrupo del género de la imposición indirecta sobre el gasto o consumo, teniendo como elemento diferenciador de estos, el presupuesto objetivo elegido por el legislador*". Ahora bien, el presupuesto objetivo elegido por el legislador en relación con este impuesto de naturaleza especial, es en relación con los bienes de producción nacional cuando se efectúa la transferencia de dominio de la mercadería ya sea a título oneroso o gratuito y en el caso de las importaciones cuando se desaduanizan los bienes importados y gravados con este impuesto. Una vez establecida la naturaleza, el concepto, alcance y hecho generador de este tributo, se señala que el Art. 76 de la Ley de Régimen Tributario Interno establece la base imponible del ICE y su debida construcción ya sea para los bienes de producción nacional o bienes importados, situación que debe ser entendida de manera completa, por cuanto en el referido artículo se prevé varias formas con respecto a esto y sobre todo sin olvidar la intención del legislador que se orientó a la disminución del consumo de bienes nocivos para la salud, como el cigarrillo, las bebidas alcohólicas incluida la cerveza, entre otros, los cuales se

encuentran gravados con este tributo; para el caso que nos atañe sobre la configuración de la base imponible para bienes importados, la norma jurídica ha establecido: "*La base imponible* (...) *se determinará sumando al precio ex-fábrica los costos y márgenes de comercialización, suma que no podrá ser inferior al precio de venta al público fijado por el fabricante o por las autoridades competentes si fuere del caso, menos el IVA y el ICE. A esta base imponible se aplicarán las tarifas ad-valorem que se establecen en esta Ley.* (...) *No obstante lo señalado en los incisos anteriores, para los productos nacionales o importados sujetos al ICE, la base imponible se determinará incrementando al valor ex-fábrica o ex-aduana, según corresponda, un 25% de margen mínimo presuntivo de comercialización. Si se comercializan los productos con márgenes superiores al mínimo presuntivo antes señalado, se deberá aplicar el margen mayor para determinar la base imponible con el ICE. La liquidación y pago del ICE aplicando el margen mínimo presuntivo, cuando de hecho se comercialicen los respectivos productos con márgenes mayores, se considerará un acto de defraudación tributaria.* (...) *El precio de venta al público de los productos sujetos al impuesto a los consumos especiales ICE, deberá fijar el fabricante en forma obligatoria, en un lugar visible del envase de cada uno de los productos gravados con este impuesto, de conformidad con lo que prescriba el reglamento.*" Por lo que con esta estructura de base imponible se justifica el alcance del precio de venta al público que se orienta al valor que el consumidor final pague por la adquisición al detalle en el mercado, de cualquiera de los bienes gravados con el impuesto a los consumos especiales los cuales deberán ubicarse de manera obligatoria en un lugar visible del envase de los productos gravados con ICE. Continuando con el mismo orden de ideas, se aprecia que el legislador al establecer de esta manera la base imponible de estos productos lo hizo principalmente para evitar que los bienes susceptibles de este impuesto se comercialicen a un valor superior al que el fabricante fije, porque éste constituye el sujeto pasivo del tributo que conoce los costos directos e indirectos que interactuaron en la importación de los bienes y por ende puede sugerir los precios reales para la comercialización de los mismos, evidenciándose la intención de disminuir la práctica ilícita de especulación de precios.

Que también ha sido criterio de esta Sala Especializada que si se comercializan los productos con márgenes superiores al mínimo presuntivo antes señalado, se deberá aplicar el margen mayor para determinar la base imponible con el ICE. Esta condición es llana y no establece excepciones, en el sentido de que deben ser aplicadas o bien para bienes de producción nacional o para aquellos importados (Corte Nacional de Justicia, Recurso de Casación Nº 494-2012, 28 de abril del 2016)

6.5. En tal virtud, y en base a lo antes señalado esta Sala Especializada concluye lo siguiente:

a) Según lo expuesto en la sentencia de Instancia La compañía TRANSBEL S.A., realizó la importación de los productos como perfumes y aguas de tocador; más sin embargo no los comercializó mediante venta directa a los consumidores finales, sino que esta comercialización se realizó a través de las empresas L´BEL PARIS S.A. y ESIKACOSMETIC ECUADOR S.A. empresas intermediarias independientes, y por 24.000 consultoras independientes.

b) Por lo expuesto TRANSBEL S.A. no se enmarca en el artículo 196 del Reglamento de la LORTI, en consecuencia no procede la aplicación de las Resoluciones Nros. NAC-DGER2008-0184 y NAC-DGER-2008-0269 publicadas el mes de marzo del año 2008.

c) En virtud de lo expuesto la determinación de la Base Imponible del ICE correspondiente a los meses de enero a diciembre dl 2008 se debe efectuar en base al artículo 76 de la LRTI, es decir mediante el precio de venta al público sugerido por el importador, menos el IVA y el ICE y comparado dicho valor con el precio ex aduana, más el 25 % del margen mínimo presuntivo de comercialización, aplicando el margen mayor.

En tal virtud, el Tribual de instancia en la presente causa aplicó los artículos 75, 76 de la LORTI, artículos que son los llamados a resolver en el presente proceso de impugnación ya que los hechos analizados en la sentencia de instancia se subsumen en las normas jurídicas descritas tal como se desprende del análisis efectuado, esto es la configuración de la base imponible del ICE, (artículo 76 LRTI) de lo cual al concluir el Tribunal de instancia confirma el procedimiento utilizado por el SRI en la determinación del ICE descartando la falta de aplicación de la Resolución No. NAC-DGER2008-0184 publicada en el Registro Oficial Nº 291 de 10 de marzo de 2008 y sus reformas contenidas en la Resolución No. NAC-DGER-2008-0269, publicada en el Suplemento del Registro Oficial Nº 297 de 18 de marzo de 2008, que fue alegado por el recurrente toda vez que ha quedado evidenciado que los hechos de la sentencia no se subsumen en la aplicación de la misma.

VII. DECISIÓN

7.1.- Este Tribunal de Casación considera que no se ha configurado el vicio alegado por el casacionista.

7.2.- 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:

VIII. SENTENCIA

8.1.- NO CASAR la sentencia dictada el 24 de noviembre de 2016, a las 11h49, por la Sala Única del Tribunal Distrital Tributario con sede en el cantón Quito, en los términos señalados en el Considerando VI de esta Sentencia.

CORTE CONSTITUCIONAL DEL ECUADOR

8.2.- Actúe dentro de este proceso, como Secretaria Relatora la Dra. Ligia Marisol Mediavilla (E).

8.3.- Sin costas.

8.4.- Comuníquese, publíquese y devuélvase a la Sala de origen.

Dra. Ana María Crespo Santos
JUEZA NACIONAL
(VOTO SALVADO)

Dr. José Luis Terán Suárez
JUEZ NACIONAL

Dr. Darío Velástegui Enríquez
JUEZ NACIONAL

Certifico:

Dra. Ligia Marisol Mediavilla
SECRETARIA RELATORA (e)

CORTE CONSTITUCIONAL DEL ECUADOR

En Quito, miércoles dieciseis de mayo del dos mil dieciocho, a partir de las diecisiete horas y cuarenta y ocho minutos, mediante boletas judiciales notifiqué la SENTENCIA y VOTO SALVADO que antecede a: COMPAÑIA GRUPO TRANSBEL S.A. (AB. MARIO ALBERTO PRADO MORA. OFRECIENDO PODER O RATIFICACION DE RODRIGO JULIAN CONTRERAS BARIANDIARAN, REPRESENTANTE LEGAL) en la casilla No. 1338 y correo electrónico mprado@ejprado.com, juridico.prado17@foroaboabogados.ec, secretaria@ejprado.com. en el casillero electrónico No. 1705687901 del Dr./Ab. PRADO MORA MARIO ALBERTO. DIRECTOR ZONAL 9 DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS en la casilla No. 568 y correo electrónico mczamora@sri.gob.ec, jeortiz@sri.gob.ec, en el casillero electrónico No. 1002241543 del Dr./Ab. MONICA CRISTINA ZAMORA ENDARA; en la casilla No. 2424 y correo electrónico dany_frei@hotmail.com, defreire@sri.gob.ec, en el casillero electrónico No. 1718336967 del Dr./Ab. DANIELA ESPERANZA FREIRE CARRERA; en el correo electrónico pfvaca@sri.gob.ec, patricio.vaca17@foroabogados.ec, en el casillero electrónico No. 0501961767 del Dr./Ab. PATRICIO FABIAN VACA CASTRO; PROCURADURIA GENERAL DEL ESTADO en la casilla No. 1200. Certifico:

LIGIA MARISOL MEDIAVILLA
SECRETARIA RELATORA (E)

CORTE CONSTITUCIONAL DEL ECUADOR

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA DEL ECUADOR
SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO
JUEZ PONENTE: Dr. Darío Velástegui Enriquez

Quito, a [illegible]

ACLARACIÓN

VISTOS: a) Agréguese al proceso el escrito presentado por la abogada Daniela Freire, procuradora fiscal de Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas con fecha 24 de mayo de 2018, a las 15h57. **b)** Una vez que se ha dado cumplimiento a lo dispuesto en providencia de fecha 22 de mayo del 2018, las 08h43, y transcurrido el término legal señalado para su efecto; siendo competente la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, se procede a resolver el pedido de aclaración solicitado por el recurrente en los siguientes términos: **1. Antecedentes.-** La señora Ana Saravia, gerente general y representante legal de la compañía GRUPO TRANSBEL S.A., interpone recurso de aclaración sobre la sentencia dicada el 16 de mayo de 2018, las 16h15, notificada el mismo día, mes y año. Recurso en el que solicita lo siguiente: *"(...) Dada la oscuridad de la conclusión del Tribunal de Casación transcrita en el párrafo precedente, comedidamente solicito que se dignen aclarar la sentencia dictada el 16 de mayo de 2018 precisando cual de mis afirmaciones respecto a que los productos importados por TRANSBEL fueron vendidos mediante el sistema de venta directa* ***"no fue motivo de la acción de impugnación y por tanto, no se estableció como objeto de la controversia"****. 10. Como consecuencia de la aclaración que estoy solicitando, el Tribunal deberá establecer en la parte resolutiva,* ***que NO CASA la sentencia, exclusivamente, respecto de las ventas ocurridas desde el 1 de enero al 11 de marzo 2008,*** *fecha en la que se empezó a regir*

la Resolución No. NAC-DGER2008-0184, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 291 de 10 de marzo del 2008, pero que respecto de las ventas ocurridas desde el 11 de marzo de 2008, por ser un hecho probado de que las ventas realizadas por mi representada se realizaron por el sistema de venta directa, se acepta el recurso de casación planteado .(...)" En lo principal, para resolver lo pertinente, es conveniente manifestar: **PRIMERO**: El ordenamiento jurídico ecuatoriano en materia tributaria, ha expresado en el art. 274 del Código Tributario que: *"(...) La aclaración tendrá lugar si la sentencia fuere obscura; y la ampliación, cuando no se hubiere resuelto alguno de los puntos controvertidos o se hubiere omitido decidir sobre multas, intereses o costas.";* texto normativo que guarda concordancia con lo manifestado en el art. 282 del Código de Procedimiento Civil. **SEGUNDO.-** El Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas, dentro del término legal concedido para que se pronuncia sobre el recurso horizontal de aclaratoria presentados por la compañía GRUPO TRANSBEL S.A., en lo principal manifiesta que: *"(...) Si la norma ut supra identifica que, **la aclaración en la sentencia** cabe sobre aquellos puntos en el fallo que se encuentren oscuros, la sentencia recurrida en esta oportunidad como se puede apreciar, en ninguna de sus partes es oscura; habrá que recordarle al recurrente, que una sentencia no está viciada cuando la decisión es incompatible con sus pretensiones. (...)"* **TERCERO: Aclaración.-** De los elementos expuestos y evidenciando que el principal objetivo de la Casación es el control de legalidad y no en enmendar los agravios que las partes consideran se les ha irrogado, pues se trata de un recurso extraordinario que corrige los vicios que, en lo concerniente a la aplicación de normas jurídicas, pudiera contener un fallo, con lo cual se busca conservar la integridad de la legislación y la uniformidad de la jurisprudencia; y en consideración de que el escrito contentivo del recurso de casación es una verdadera demanda contra la sentencia, debe ser planteado como una acción autónoma y autosuficiente; es decir, el vicio deber ser expuesto de manera que sea comprendido por la Sala de Casación sin necesidad de recurrir a pieza procesal alguna que no sea la sentencia, a efectos de corroborar los vicios alegados y no para suplir las omisiones en que incurre el impugnante. En

consecuencia, en observancia a lo expuesto en el considerando "TERCERO" de este auto y acorde con lo dispuesto en la sentencia de mayoría de fecha de 16 de mayo de 2018, las 16h15, devuélvase al proceso al Tribunal de origen para la ejecución de la sentencia. Suscribe el presente auto por obligación legal la doctora Ana María Crespo Santos, en razón de su voto salvado. Actúe la doctora Ivonne Marlene Guamaní León, en calidad de secretaria relatora encargada de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, en virtud del oficio No. 011-PSCT-CNJ-18 de 17 de mayo de 2018, suscrito por la presidenta de la Sala, Dra. Ana María Crespo Santos.- Notifíquese y Cúmplase.-

Dra. Ana María Crespo Santos
JUEZA NACIONAL

Dr. José Luis Terán Suárez
JUEZ NACIONAL

Dr. Darío Velástegui Enríquez
JUEZ NACIONAL

Certifico:

Dra. Ivonne Marlene Guamaní León
SECRETARIA RELATORA (E)

CORTE CONSTITUCIONAL DEL ECUADOR

En Quito, jueves treinta y uno de mayo del dos mil dieciocho, a partir de las dieciseis horas y cuarenta y cuatro minutos, mediante boletas judiciales notifiqué el AUTO que antecede a: COMPAÑIA GRUPO TRANSBEL S.A. (AB. MARIO ALBERTO PRADO MORA, OFRECIENDO PODER O RATIFICACION DE RODRIGO JULIAN CONTRERAS BARIANDIARAN, REPRESENTANTE LEGAL) en la casilla No. 1338 y correo electrónico mprado@ejprado.com, juridico.prado17@foroaboabogados.ec, secretaria@ejprado.com, en el casillero electrónico No. 1705687901 del Dr./Ab. PRADO MORA MARIO ALBERTO; DIRECTOR ZONAL 9 DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS en la casilla No. 568 y correo electrónico mczamora@sri.goo.ec, jeortiz@sri.gob.ec, en el casillero electrónico No. 1002241548 del Dr./Ab. MONICA CRISTINA ZAMORA ENDARA; en la casilla No. 2424 y correo electrónico dany_fre@hotmail.com, defreire@sri.gob.ec, en el casillero electrónico No. 1718336967 del Dr./Ab. DANIELA ESPERANZA FREIRE CARRERA; en el correo electrónico pfvaca@sri.gob.ec, patricio.vaca17@foroabogados.ec, en el casillero electrónico No. 0501961767 del Dr./Ab. PATRICIO FABIÁN VACA CASTRO; PROCURADURIA GENERAL DEL ESTADO en la casilla No. 1200. Certifico:

DRA. IVONNE MARLENE GUAMANI LEON
SECRETARIA RELATORA

RAZÓN: Siento como tal que las 28 fotocopias que anteceden debidamente foliadas, selladas y rubricadas son iguales a los originales que constan dentro del Recurso de Casación No. 17751-2017-0061 (Juicio No. 17505-2011-0078), que sigue GRUPO TRANSBEL S.A. en contra del DIRECTOR REGIONAL NORTE DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS ACTUAL DIRECTOR ZONAL 9 DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS las mismas que las confiero certificadas. Quito, 07 de junio de 2018. Certifico.-

Dra. Ivonne Marlene Guamani León
SECRETARIA RELATORA (E)

FUNCIÓN JUDICIAL
JUSTICIA
Sala de lo Contencioso Tributario
SECRETARÍA

CORTE CONSTITUCIONAL DEL ECUADOR