

REPUBLICA DEL ECUADOR

Juicio No: 17751-2013-0389
Resp: LIGIA MARISOL MEDIAYILLA

Casilla No: 2424

Quito, miércoles 12 de agosto del 2015.

A: DIRECTOR GENERAL DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS, DIRECTOR REGIONAL DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS LITORAL SUR
Dr./Ab.: MARIA CRISTINA VILLACRESES ESTEVEZ

En el Juicio Acciones de Impugnacion No. 17751-2013-0389 que sigue EMPRESA LLAMEGA S.A., REPRESENTANTE LEGAL DE LA EMPRESA DE NEGOCIOS NAVIEROS Y DE TRANSPORTE TRANSNEG S.A (EX NAVIPAC S.A.) en contra de DIRECTOR GENERAL DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS, DIRECTOR REGIONAL DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS LITORAL SUR, hay lo siguiente:

JUEZ PONENTE: DR. JOSE LUIS TERAN SUAREZ
CORTE NACIONAL DE JUSTICIA DEL ECUADOR. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO.- Quito, miércoles 12 de agosto del 2015, las 09h32.- A S U N T O

Resolución del recurso de casación interpuesto por la Sra. Nelly Filadelfia Hungria Plas, en calidad de Gerente General de LLAMEGA S.A., a su vez representante legal de NEGOCIOS NAVIEROS DE TRANSPORTE TRANSNEG S.A., en contra de la sentencia de 17 de septiembre de 2013, las 09h52, dictada por la Primera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 2, con sede en la ciudad de Guayaquil, dentro del juicio de impugnación No. 2011-0130, deducido en contra de la Resolución No. 109012011RREC018751, de 17 de agosto de 2011, emitida por el Director Regional del Servicio de Rentas Internas del Litoral Sur, que niega el reclamo administrativo presentado por la compañía actora, respecto del Acta de Determinación No. 09020110100109, correspondiente al Impuesto al Valor Agregado (IVA) de enero a diciembre del período fiscal 2007.

1. ANTECEDENTES

1.1 Mediante escrito de 1 de octubre de 2013 la recurrente, fundamenta el recurso de casación en las causales primera, tercera, cuarta y quinta del art. 3 de la Ley de Casación. Estimó que en la sentencia recurrida se infringieron las siguientes normas de derecho:

1.1.1 Causal primera: Falta de aplicación de los arts. 297 del Código de Procedimiento Civil, 5 y 17 del Código Tributario, 18, 25 y 27 del Código Orgánico de la Función Judicial; e, indebida aplicación del art. 56 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

1.1.2 Causal tercera: Falta de aplicación de los arts. 115 y 116 del Código de Procedimiento Civil, 260 y 262 del Código Tributario, aplicables a la valoración de la prueba que condujeron a la no aplicación de las normas de derecho establecidas en los arts. 5, 17, 95 y 272 del Código Tributario y en los arts. 18, 25 y 27 del Código Orgánico de la Función Judicial.

1.1.3 Causal cuarta: La sentencia ha omitido pronunciarse concretamente respecto del principio jurídico de la cosa juzgada.

SERVICIO DE RENTAS INTERNAS
 UNO DE SECRETARÍAS ZONALES
 Ing. Cynthia Montes Tacuri
 SECRETARÍA ZONAL B (S)
 SERVICIO DE RENTAS INTERNAS

proceso ya ha sido un criterio superado y resuelto por sentencias que pasaron en autoridad de cosa juzgada, al tenor de lo establecido en el art. 297 del Código de Procedimiento Civil; y, porque tampoco se ha resuelto respecto a que la determinación establecida por la administración tributaria, viola los principios de equidad y proporcionalidad tributaria.

1.1.4 Causal quinta: La sentencia no contiene los requisitos que exige la ley, particularmente la parte enunciativa o narrativa y su correspondencia con la parte motiva y dispositiva de la misma, requerida en los arts. 274 y 276 del Código de Procedimiento Civil y 273 del Código Tributario, lo que ataca la congruencia del fallo, pues existe una incompatibilidad entre las consideraciones del fallo y la decisión tomada y contraviene los principios de búsqueda de la justicia, seguridad jurídica y verdad procesal, contenidos en los arts. 18, 25 y 27 del Código Orgánico de la Función Judicial y art. 262 del Código Tributario.

1.2 Por auto de 21 de mayo de 2014, las 08h55, la Sala de Conjuenza y Conjuenes de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, calificó la admisibilidad, del recurso de casación en referencia, exclusivamente por las causales primera (art. 56 de la Ley de Régimen Tributario Interno) y quinta del art. 3 de la Ley de Casación y se ordenó se corra traslado a la contraparte para que dé contestación al mismo dentro del término previsto en el art. 13 ibidem.

1.3 La recurrente sostiene respecto a la causal primera que existe indebida aplicación del art. 56 de la Ley de Régimen Tributario Interno, cuando la Sala dice que si las ventas de combustibles glosada fueren consideradas como un servicio, igual gravará tarifa 12% de IVA al no encontrarse el mismo dentro de la lista taxativa del artículo 56 de la Ley de Régimen Tributario Interno que establece que servicios están gravados con tarifa 0% de IVA, desconociendo que el mismo artículo en su numeral 14 establece que los servicios exportados se encuentran gravados con tarifa 0%, el cual era el caso de la compañía, según sentencias que pasaron en autoridad de cosa juzgada.

1.4 En cuanto tiene que ver con la causal quinta, la recurrente manifiesta que la sentencia casada no contiene los requisitos que exige la ley, particularmente la parte enunciativa y la parte motiva, así como la congruencia y compatibilidad que debería de existir entre las consideraciones hechas en la parte enunciativa y motiva junto con la decisión adoptada en la parte dispositiva, elementos requeridos y establecidos en los arts. 274 y 276 del Código de Procedimiento Civil y 273 del Código Tributario; que el Tribunal de instancia se basó en apreciaciones erróneas de la prueba e inaplicó las disposiciones de derecho citadas, sin explicar los motivos para acoger los criterios de los informes periciales de la perito insinuada por la administración tributaria y rechazar los de la perito insinuada por su representada, por lo que presentó los recursos horizontales de aclaración y ampliación, pero que el mismo día de la presentación, en menos de dos horas, mediante providencia dictada el 23 de septiembre de 2013, las 16h16, y notificada el 24 de los mismos mes y año, la Sala, sin contar con la jueza ponente de la sentencia resolvió negar el pedido; que no ha existido motivación alguna respecto de los puntos sujetos al pedido de aclaración y ampliación negados; que la sentencia carece totalmente de motivación, pues no es expresa clara, completa, legítima ni lógica, además en base a que la sentencia se basa en ciertas partes en apreciaciones equivocadas de prueba la conclusión es absurda e incongruente ya que se ha basado en criterios errados e ilegales; que la falta de motivación acarrea la nulidad de la sentencia y tiene rango constitucional, según lo establecido en el art. 76 número 7 letra l) de la Constitución. Adicionalmente menciona que la sentencia contraviene contra los principios de búsqueda de la justicia, seguridad jurídica y verdad procesal, contenidos en los arts. 18, 25 y 27 del Código Orgánico de la Función Judicial y 262 del Código Tributario.

1.5 La Econ. Ximena Amoroso Iñiguez y el Econ. Juan Miguel Avilés Murillo en sus calidades de Directora General y Director Regional del Litoral Sur del Servicio de Rentas Internas, respectivamente, dentro de término (fs. 18-21 del cuadernillo de casación) presentan la

contestación del recurso en los siguientes términos: Que en relación a la fundamentación de la causal primera implica que el actor debe identificar en su recurso el vicio que alega y la norma de derecho que considera infringida en sentencia, en el presente caso el recurrente identifica la aplicación indebida de las normas de derecho contenidas en el art. 56 de la Ley de Régimen Tributario Interno, sin embargo dicha identificación viene acompañada de la obligación del actor de explicar por qué la referida norma fue aplicada indebidamente y en su lugar qué norma debió ser aplicada; que de manera vaga manifiesta la norma supuestamente infringida pero no señala expresamente cuál fue la norma de derecho que debió ser aplicada ni tampoco fundamenta de modo preciso por qué fue indebida la aplicación de la norma de derecho contenida en el art. 56 de la Ley de Régimen Tributario Interno; que la causal invocada implica necesariamente que el recurrente explique de qué manera la supuesta aplicación indebida de la norma de derecho considerada infringida ha sido determinante para la parte dispositiva del fallo y por lo tanto concluyente para la resolución judicial en su parte decisoria; que el fondo del problema jurídico planteado dentro del proceso gira en torno a la identificación de la naturaleza de la transacción de compraventa de combustible; que en ninguna parte de la sentencia de instancia se ha consentido el hecho de que se considere como una venta de servicios a la transferencia de combustible, pues a lo largo del razonamiento expuesto el juzgador es diáfano al expresar que este tipo de compraventa es una transferencia de bienes; que los fallos citados por la Sala juzgadora son claros por lo que el criterio aplicado es correcto; que es claro que el combustible se encuadra dentro de la categoría de bienes muebles, tanto en razón de la jurisprudencia como en función de la doctrina y de las normas jurídicas que abordan la clasificación de los bienes de acuerdo a su naturaleza. En cuanto tiene que ver con la causal quinta manifiestan que de la lectura del recurso planteado se puede concluir que toda su argumentación gira en torno a valoración probatoria, cuestión que tal como lo indican los propios conjuces de acuerdo a la transcripción realizada en esta contestación no puede ser examinada por la Sala Especializada al amparo de la causal quinta; que es claro que lo que pretende el actor es que la Sala vuelva a valorar prueba, concretamente los informes periciales aportados por los profesionales designados por la Sala juzgadora dentro de la etapa pertinente; que la supuesta falta de motivación de la que adolece el fallo recurrido no encuentra adecuadamente fundamentada; que el recurrente no se refiere a la falta de enunciación de normas jurídicas pertinentes, a la falta de relación de antecedentes de hecho, ni a la carencia de una explicación de la pertinencia de la norma con relación a los hechos, pues si alega falta de motivación tenía la obligación de demostrarse las supuestas deficiencias del fallo; sin embargo se reitera la posición con respecto a una apreciación equivocada de la prueba por lo que la causal invocada no ha sido apoyada de manera congruente con las disposiciones legales que al amparo de ésta considera se han infringido en el fallo recurrido.

1.6 El Tribunal A quo en la sentencia recurrida, "...declara sin lugar la demanda la señora Nelly Hungria Plúas, en su calidad de Representante Legal de la empresa LIAMEGA S.A. quien a su vez es representante legal de NEGOCIOS NAVIEROS Y DE TRANSPORTE TRANSNEG S.A....".

2. JURISDICCION Y COMPETENCIA

2.1 Este Tribunal Especializado es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación, en virtud de las Resoluciones Nos. 004-2012 de 25 de enero de 2012 y 341-2014 de 17 de diciembre de 2014, emitidas por el Pleno del Consejo de la Judicatura; Resoluciones Nos. 01-2015 y 02-2015 de 28 de enero de 2015, expedidas por el Pleno de la Corte Nacional de Justicia; así como por el sorteo que consta en el proceso y en atención a lo previsto en los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República Ecuador, 185 segunda parte, número 1 del Código Orgánico de la Función Judicial y artículo 1 de la Codificación de la Ley de Casación.

JM
 SERVICIO DE RENTAS INTERNAS
 SECRETARIA ZONAL 8
 03/10/2015
 Certifico que la presente foja es fiel copia de la información que reposa en los archivos y/o sistemas informáticos del S.P.I.

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. PLANTEMIENTOS JURÍDICOS DEL RECURSO

4.1 El recurrente, formula los siguientes cargos, en contra de la sentencia dictada por la Cuarta Sala del Tribunal Distrital lo Fiscal No. 2, con sede en la ciudad de Guayaquil.

Cargo 1: "Indebida aplicación" del art. 56 de la Ley de Régimen Tributario Interno (causal primera).

Cargo 2: "La sentencia no contiene los requisitos que exige la ley" infringiendo los artículos: 76 número 7 letra l) de la Constitución de la República; 274 y 276 del Código de Procedimiento Civil; y, 273 del Código Tributario (causal quinta).

5. CONSIDERACIONES DEL TRIBUNAL DE CASACIÓN

5.1 La casación es un recurso extraordinario, de alta técnica jurídica, formal y excepcional, cuyo principal objetivo es la defensa del ordenamiento jurídico imperante, precautelando y conservando la unidad e integridad de la jurisprudencia 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. La actividad del organismo jurisdiccional de casación se mueve, por el impulso de la voluntad del recurrente; y es él quien, en los fundamentos en que se apoya el recurso, cristaliza y condiciona la actividad del Tribunal de casación y señala, de antemano, los límites que no pueden ser rebasados. Así las cosas, la crítica del recurrente a la sentencia de instancia, para conseguir ser examinada por la Sala de casación, ha de tener por objeto las consideraciones de ésta, que constituyan la ratio decidendi del fallo.

5.2 La doctrina y la jurisprudencia orientan que cuando se acusa al fallo de hallarse incurso en varias causales, para resolver los cargos expuestos en virtud de un recurso de casación, el Tribunal debe seguir un orden lógico jurídico, impuesto no por la voluntad de los juzgadores sino por las implicaciones de los vicios que pudieran afectar la sentencia. Así, en el presente caso, esta Sala Especializada comienza con el estudio de la causal quinta para proseguir con la primera.

5.3 La recurrente ha alegado el vicio de la causal quinta del artículo 3 de la Ley de Casación, la misma que textualmente señala: "5. Cuando la sentencia o auto no contuvieren los requisitos exigidos por la ley o en su parte dispositiva se adopten decisiones contradictorias o incompatibles". Al respecto, la causal 5ta "... prevé defectos en la estructura del fallo (que no contenga los requisitos exigidos en la Ley), al igual que la contradicción o incompatibilidad en la parte dispositiva; debe entenderse que estos vicios emanan del simple análisis del fallo cuestionado y no de la confrontación entre éste, la demanda y la contestación, ya que en esta última hipótesis estaríamos frente a los vicios contemplados en la causal cuarta. El fallo casado será incongruente cuando se contradiga a sí mismo, en cambio será inconsistente cuando la conclusión del silogismo no esté debidamente respaldada por las premisas del mismo..." (La

44

Casación Civil en el Ecuador", Ubidia Andrade Santiago, Universidad Andina Simón Bolívar, Quito, 2005, pág. 135-136).

5.4 El cuestionamiento que formula la recurrente en contra de la sentencia de instancia es que existe falta de motivación de la sentencia según lo determinado en el art. 76, número 7 letra l) de la Constitución de la República, por lo que esta Sala Especializada, en primer lugar, deberá determinar si ello ocurre, dado el efecto de nulidad previsto en la norma constitucional. Además respecto de esta causal, sostiene que la sentencia no contiene los requisitos que exige la ley por lo que se han infringido los arts. 274 y 276 del Código de Procedimiento Civil y 273 del Código Tributario;

5.4.1 La "falta de motivación" hecha al amparo de la causal quinta del art. 3 de la ley de la materia, produciría la nulidad de la sentencia, al tenor de lo ordenado en el art. 76, numeral 7, literal l) de la Constitución de la República, que ha sido esgrimida como motivo del recurso. Dicha norma establece que:

"Las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas. No habrá motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Los actos administrativos, resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados se considerarán nulos. Las servidoras o servidores responsables serán sancionados."

A su vez, el segundo inciso del art. 273 del Código Tributario, en la parte pertinente establece que:

"La sentencia será motivada y decidirá con claridad los puntos sobre los que se trabó la litis y aquellos que, en relación directa a los mismos, comporten control de legalidad de los antecedentes o fundamentos de la resolución o actos impugnados, aun supliendo las omisiones en que incurran las partes sobre puntos de derecho, o apartándose del criterio que aquellos atribuyan a los hechos".

Por su parte los artículos 274 y 276 del Código de Procedimiento Civil preceptúan que:

"Art. 274.- En las sentencias y en los autos se decidirán con claridad los puntos que fueren materia de la resolución, fundándose en la ley y en los méritos del proceso; a falta de ley, en precedentes jurisprudenciales obligatorios, y en los principios de justicia universal".

"Art. 276.- En las sentencias y en los autos que decidan algún incidente o resuelvan sobre la acción principal, se expresará el asunto que va a decidirse y los fundamentos o motivos de la decisión. No se entenderá cumplido este precepto en los fallos de segunda instancia y de casación, por la mera referencia a un fallo anterior".

5.4.2 De las normas constitucional y legales transcritas, se evidencia la trascendencia que tiene la motivación de las resoluciones en general y de las sentencias en particular; motivar a la luz del desarrollo jurisprudencial establecido por la Sala, consiste en la operación lógica de confrontar con suficiencia los hechos controvertidos con el derecho aplicable, pues la motivación constituye un elemento intelectual, de contenido crítico, valorativo y lógico, que consiste en el conjunto de razonamientos de hecho y de derecho en que el juez apoya su decisión. Su exigencia es una garantía de justicia a la cual se le ha reconocido jerarquía constitucional, como derivación del principio de inviolabilidad de la defensa en juicio. La motivación de la sentencia es uno de los elementos fundamentales en el control de la legalidad. Por consiguiente, actúa como un elemento de prevención y control frente a la arbitrariedad.

5.4.3 Del texto de la sentencia dictada el 17 de septiembre de 2013, las 09h52, se observa que la

Certifico que la presente foja es fiel copia de la información que reposa en los archivos y/o sistemas informáticos del S.R.I.

Sala juzgadora declara sin lugar la demanda de impugnación interpuesta luego de la enunciación de las normas legales que sirvieron para fundamentar su resolución, con la correspondiente explicación de su pertinencia y de su aplicación a los antecedentes de hecho. En el escrito contentivo del recurso, la recurrente sostiene que en "En el presente caso, la sentencia casada carece totalmente de motivación, podríamos decir que no es expresa, clara, completa, legítima ni lógica. Además en base a que la sentencia se basa en ciertas partes en apreciaciones equivocadas de prueba, podríamos alegar que la conclusión es además absurda e incongruente, ya que se ha basado en criterios errados e ilegales...". En tal sentido es necesario mencionar que en el fallo pueden presentarse vicios de inconsistencia o incongruencia cuando no existe armonía entre la parte considerativa y resolutive, es decir defectos en la estructura del fallo, lo que implicaría que no contenga los requisitos exigidos por la ley, pero estos vicios deben emanar del simple análisis del fallo cuestionado y no de la confrontación del fallo con la prueba, con la demanda o la contestación, pues, de ser así se estaría frente a los vicios contemplados en las otras causales del art. 3 de la Ley de Casación, pero no en la quinta. En definitiva, en el presente caso, de la lectura de la sentencia recurrida, se puede concluir que la Sala de instancia en su sentencia, analizó que efectivamente la Resolución impugnada, emitida por el Servicio de Rentas Internas, se encontraba debidamente motivada, por lo que y para llegar a su conclusión final, enunció y analizó los artículos que consideró aplicables a la controversia, de tal modo que por las consideraciones anotadas esta Sala Especializada determina que no se configura el vicio alegado al amparo de la causal quinta invocada, por falta de motivación de la sentencia.

5.5 Sobre el planteamiento jurídico interpuesto, respecto a que la sentencia del tribunal A quo, incurre en la causal primera del art. 3 de la Ley de Casación que dispone: "1. 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", a criterio de la recurrente, por existir los vicios señalados en el numeral 4.2 cargo 1 de este fallo, es pertinente realizar las siguientes consideraciones:

5.5.1 Hay que referirse que la causal primera, contiene el vicio de violación de la ley sustantiva, que puede configurarse como su inaplicación, su aplicación equivocada o su errónea interpretación; que este vicio de juzgamiento o in iudicando de la causal primera del art. 3 de la Ley de Casación se da en tres casos: 1. Cuando el juzgador deja de aplicar en el caso controvertido normas sustanciales que ha debido aplicar y que de haberlos hecho, habría determinado que la decisión de la sentencia sea distinta a la acogida; 2. Cuando el juzgador entiende rectamente la norma pero la aplica a un presupuesto fáctico, diferente del hipotético, contemplado en ella, incurre de esta manera en un error, consistente en la equivocada relación del precepto con el caso controvertido; y, 3. Cuando el juzgador incurre en un error de hermenéutica al interpretar la norma, atribuyéndole un alcance y sentido que no tiene.

5.6 En cuanto se refiere a la "aplicación indebida", ésta "Es un error de selección de una norma jurídica. El juez aplicó 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". (Teoría y Técnica de la Casación, Tolosa Villabona Luis Armando, Ediciones Doctrina y Ley Ltda. Colombia-2008, pág. 361).

5.6.1 La recurrente dice que, se produjo la indebida aplicación de las normas de derecho contenidas en el art. 56 de la Ley de Régimen Tributario Interno, cuando la Sala manifiesta que si las ventas de combustible glosadas fueren consideradas como un servicio, igual gravaría tarifa 12% de IVA al no encontrarse el mismo dentro de la lista taxativa del artículo 56 ibídem que establece que servicios están gravados con tarifa 0% de IVA, desconociendo que el mismo artículo en su numeral 14 establece que los servicios exportados se encuentran gravados con tarifa 0% el cual era el caso de su representada, según sentencias que pasaron en autoridad de cosa juzgada y por último manifiesta que todos los requisitos establecido en el art. 56 de la LRTI

Justifica que la presente...

fueron cumplidos por su representada.

5.6.2 La Sala de instancia en su considerando SEXTO, de su sentencia dijo: "...el caso en concreto amerita un análisis estrictamente jurídico, por cuanto si bien el Actor alega que brinda un servicio de acuerdo a lo señalado por la legislación de hidrocarburos, ha hecho caso omiso al considerar que los derivados de petróleo están considerados por la legislación tributaria, que es la normativa aplicable para el caso, como bienes; y bajo ningún concepto es un servicio. El Art. 52 de la Ley de Régimen Tributario Interno establece que el IVA grava la transferencia de dominio o a la importación de bienes muebles de naturaleza corporal en todas sus etapas de comercialización (...). Y si se revisa, a través de la integración analógica de las normas, que el Art. 585 del Código Civil Ecuatoriano considera que son bienes muebles aquellos que pueden transportarse de un lugar a otro, sea moviéndose por sí mismo como los animales o que se muevan por una fuerza externa como las cosas inanimadas, sólo podríamos concluir que la actividad económica desarrollada por el Actor implica la transferencia de un bien. Aunque la Ley de Hidrocarburos pudo catalogar a esta actividad como un "servicio de abastecimiento", para efectos tributarios es una evidente transferencia de un bien mueble. Ahora bien y suponiendo que en algún momento de la historia procesal esta actividad económica fue catalogada como "servicio", tampoco estaría gravado con la Tarifa 0% del IVA porque el Art. 56 de la Ley de Régimen Tributario Interno vigente al periodo materia de controversia señalaba taxativamente los servicios que se encontraban gravados con tarifa 0%, dentro de los cuales no se encuentra entre ellos a la transferencia de combustibles".

5.6.3 El artículo 56 de la Ley de Régimen Tributario Interno, vigente al periodo fiscal 2007, establecía que:

"Art. 56.- Impuesto al valor agregado sobre los servicios.- El impuesto al valor agregado IVA, grava a todos los servicios, entendiéndose como tales a los prestados por el Estado, entes públicos, sociedades, o personas naturales sin relación laboral, a favor de un tercero, sin importar que en la misma predomine el factor material o intelectual, a cambio de una tasa, un precio pagadero en dinero, especie, otros servicios o cualquier otra contraprestación. Se encuentran gravados con tarifa cero los siguientes servicios:

- 1.- Los de transporte nacional terrestre y acuático de pasajeros y carga, así como los de transporte internacional de carga y el transporte de carga nacional aéreo desde, hacia y en la provincia de Galápagos. Incluye también el transporte de petróleo crudo y de gas natural por oleoductos y gasoductos;
- 2.- Los de salud, incluyendo los de medicina prepagada y los servicios de fabricación de medicamentos;
- 3.- Los de alquiler o arrendamiento de inmuebles destinados, exclusivamente, para vivienda, en las condiciones que se establezca en el reglamento;
- 4.- Los servicios públicos de energía eléctrica, agua potable, alcantarillado y los de recolección de basura;
- 5.- Los de educación en todos los niveles;
- 6.- Los de guarderías infantiles y de hogares de ancianos;
- 7.- Los religiosos;
- 8.- Los de impresión de libros;

SRI SERVICIO DE RENTAS INTERNAS
SECRETARIA ZONAL 8

04/08/2011

Certifico que la presente foja es fiel copia de la información que reposa en los archivos y/o sistemas informáticos del S.R.I.

9.- Los funerarios;

10.- Los administrativos prestados por el Estado y las entidades del sector público por lo que se deba pagar un precio o una tasa tales como los servicios que presta el Registro Civil, otorgamiento de licencias, registros, permisos y otros;

11.- Los espectáculos públicos;

12.- Los bursátiles prestados por las entidades legalmente autorizadas para prestar los mismos;

13.- Numeral derogado por Ley No. 0, publicada en Registro Oficial Suplemento 94 de 23 de Diciembre del 2009;

14.- Los que se exporten. Para considerar una operación como exportación de servicios deberán cumplirse las siguientes condiciones:

a) Que el exportador esté domiciliado o sea residente en el país;

b) Que el usuario o beneficiario del servicio no esté domiciliado o no sea residente en el país;

c) Que el uso, aprovechamiento o explotación de los servicios por parte del usuario o beneficiario tenga lugar íntegramente en el extranjero, aunque la prestación del servicio se realice en el país; y,

d) Que el pago efectuado como contraprestación de tal servicio no sea cargado como costo o gasto por parte de sociedades o personas naturales que desarrollen actividades o negocios en el Ecuador;

15.- Los paquetes de turismo receptivo, facturados dentro o fuera del país, a personas naturales o sociedades no residentes en el Ecuador.

16.- El peaje y pontazgo que se cobra por la utilización de las carreteras y puentes;

17.- Los sistemas de lotería de la Junta de Beneficencia de Guayaquil y Fe y Alegría;

18.- Los de aereo fumigación;

19.- Los prestados personalmente por los artesanos calificados por la Junta Nacional de Defensa del Artesano. También tendrán tarifa cero de IVA los servicios que presten sus talleres y operarios y bienes producidos y comercializados por ellos.

20.- Los de refrigeración, enfriamiento y congelamiento para conservar los bienes alimenticios mencionados en el numeral 1 del artículo 55 de esta Ley, y en general todos los productos perecibles, que se exporten así como los de faenamiento, cortado, pilado, trituración y, la extracción por medios mecánicos o químicos para elaborar aceites comestibles.

22.- Los seguros y reaseguros de salud y vida individuales, en grupo, asistencia médica y accidentes personales, así como los obligatorios por accidentes de tránsito terrestres; y,

23.- Los prestados por clubes sociales, gremios profesionales, cámaras de la producción, sindicatos y similares, que cobren a sus miembros cánones, alícuotas o cuotas que no excedan de 1.500 dólares en el año. Los servicios que se presten a cambio de cánones, alícuotas, cuotas o similares superiores a 1.500 dólares en el año estarán gravados con IVA tarifa 12%¹¹

El artículo que le precede a este artículo de la Ley
Indicados que se ven en los artículos 55 y 56 de la Ley
Autoridad del Ecuador

5.6.4 Una vez confrontado el contenido del art. 56 de la ley de Régimen Tributario Interno vigente al período materia de la controversia, ejercicio fiscal 2007, con el tema controvertido y lo resuelto por el Tribunal A quo, la norma legal citada por la recurrente, no es el fundamento central de la decisión, pues la controversia no se circunscribe a determinar si el supuesto servicio que aduce prestó la compañía, ya que su actividad económica es el servicio de abastecimiento de combustible, se encuentra o no determinado taxativamente en dicha disposición legal, sino al hecho de que la administración tributaria precisamente ha desconocido por no considerarlo como un servicio sino como una transferencia de dominio, con motivo de la venta de combustible, criterio que el Tribunal juzgador ha ratificado en su sentencia. El argumento que utilizó el Tribunal de instancia para rechazar la pretensión del actor respecto de que las ventas de combustible observadas por la administración tributaria se encuentran gravadas con tarifa 0% del IVA, porque están gravadas con la tarifa del 12% del IVA, fue que los derivados del petróleo están considerados, para la legislación tributaria, como bienes y que bajo ningún concepto es un servicio. Al respecto cabe determinar que por bienes se entiende, según lo dispuesto por el art. 583 del Código Civil, a las cosas corporales o incorpóras. Cosas corporales son las que tienen un ser real y pueden ser percibidas por los sentidos, como una casa, un libro; por su parte el art. 584 ibidem, clasifica a los bienes corporales en muebles e inmuebles y el art. 585 define a los bienes muebles como "... aquellos que pueden transportarse de un lugar a otro, sea moviéndose por sí mismas, como los animales (que por eso se llaman semovientes), sea que sólo se muevan por una fuerza externa, como las cosas inanimadas. Exceptuáanse las que, siendo muebles por naturaleza, se reputan inmuebles por su destino". Entonces, es claro establecer que el combustible se enmarca dentro de las disposiciones descritas, por lo que no cabe duda de que se trata de un bien corporal mueble y cuya transferencia de dominio debe ser gravada con tarifa del 12% del IVA según consta en el art 52 de la Ley de Régimen Tributario Interno que dice: "... Objeto del impuesto.- Se establece el Impuesto al Valor Agregado (IVA), que grava al valor de la transferencia de dominio o a la importación de bienes muebles de naturaleza corporal, en todas sus etapas de comercialización, así como a los derechos de autor, de propiedad industrial y derechos conexos; y al valor de los servicios prestados, en la forma y en las condiciones que prevé esta Ley. Sin embargo de lo dicho, uno de los argumentos de la recurrente fue que la actividad que tiene la compañía es el servicio de abastecimiento de combustible al sector naviero nacional e internacional y que esta actividad es considerada como un servicio al tenor de lo dispuesto en el art. 68 de la Ley de Hidrocarburos; el mencionado artículo, reformado por la Ley 44 publicada en el Registro Oficial 326 de 29 de noviembre de 1993, en su inciso final dice que: "El almacenamiento, la distribución y la venta de los derivados en el país, constituye un servicio público que por su naturaleza no podrá ser suspendido por las personas naturales o por las empresas nacionales o extranjeras que lo realicen". Al respecto, esta Sala Especializada en reiterados fallos ha sido enfática al manifestar que no se puede inferir que para la aplicación del IVA, semejante actividad deba considerarse como un servicio. El propósito de la norma transcrita, que no es de carácter tributario, es no causar daño a la comunidad como consecuencia de una interrupción en la comercialización de derivados del petróleo, en consecuencia, es menester atender lo que dispone el art. 53 de la Ley de Régimen Tributario Interno, al manifestar que se entiende por transferencia todo acto o contrato que tenga por objeto transferir el dominio de bienes muebles de naturaleza corporal; por su parte el art. 56 anteriormente citado de la Ley de Régimen Tributario Interno da un concepto de lo que debe entenderse por servicios. Por lo que, es evidente que, para efectos de la aplicación del IVA, la venta o provisión de combustibles es una transferencia y no un servicio. Por último cabe anotar que las transferencias sujetas a tarifa cero obran en el artículo 55 de la citada ley que dice:

"Art. 55.- Transferencias e importaciones con tarifa cero e importaciones de los siguientes bienes:

- 1.- Productos alimenticios de origen agrícola, avícola, pecuario, apícola, cunícola, bioacuarios;

SERVICIO DE RENTAS INTERNAS
SECRETARÍA ZONAL 8
TENDRÁN TARIFA CERO LAS TRANSFERENCIAS
8 9 SEP 2010
Certifico que la presente copia es fiel copia de la información que reposa en los archivos y/o sistemas

[Handwritten signature]

forestales, carnes en estado natural y embutidos; y de la pesca que se mantengan en estado natural, es decir, aquellos que no hayan sido objeto de elaboración, proceso o tratamiento que implique modificación de su naturaleza. La sola refrigeración, enfriamiento o congelamiento para conservarlos, el pilado, el desmote, la trituración, la extracción por medios mecánicos o químicos para la elaboración del aceite comestible, el faenamiento, el cortado y el empaque no se considerarán procesamiento;

2.- Leches en estado natural, pasteurizada, homogeneizada o en polvo de producción nacional, quesos y yogures. Leches maternizadas, proteicos infantiles;

3.- Pan, azúcar, panela, sal, manteca, margarina, avena, maicena, fideos, harinas de consumo humano, enlatados nacionales de atún, macarela, sardina y trucha, aceites comestibles, excepto el de oliva;

4.- Semillas certificadas, bulbos, plantas, esquejes y raíces vivas. Harina de pescado y los alimentos balanceados, preparados forrajeros con adición de melaza o azúcar, y otros preparados que se utilizan como comida de animales que se crían para alimentación humana. Fertilizantes, insecticidas, pesticidas, fungicidas, herbicidas, aceite agrícola utilizado contra la sigatoka negra, antiparasitarios y productos veterinarios así como la materia prima e insumos, importados o adquiridos en el mercado interno, para producirlas, de acuerdo con las listas que mediante Decreto establezca el Presidente de la República;

5.- Tractores de llantas de hasta 200 hp incluyendo los tipo canguro y los que se utiliza en el cultivo del arroz; arados, rastras, surcadores y vertedores; cosechadoras, sembradoras, cortadoras de pasto, bombas de fumigación portables, aspersores y rociadores para equipos de riego y demás elementos de uso agrícola, partes y piezas que se establezca por parte del Presidente de la República mediante Decreto;

6.- Medicamentos y drogas de uso humano, de acuerdo con las listas que mediante Decreto establecerá anualmente el Presidente de la República, así como la materia prima e insumos importados o adquiridos en el mercado interno para producirlas. En el caso de que por cualquier motivo no se realice las publicaciones antes establecidas, regirán las listas anteriores. Los envases y etiquetas importados o adquiridos en el mercado local que son utilizados exclusivamente en la fabricación de medicamentos de uso humano o veterinario;

7.- Papel bond, libros y material complementario que se comercializa conjuntamente con los libros;

8.- Los que se exporten; y,

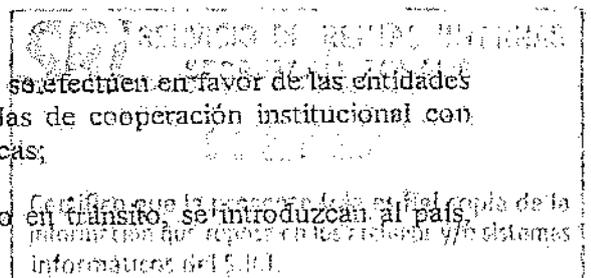
9.- Los que introduzcan al país:

a) Los diplomáticos extranjeros y funcionarios de organismos internacionales, regionales y subregionales, en los casos que se encuentren liberados de derechos e impuestos;

b) Los pasajeros que ingresen al país, hasta el valor de la franquicia reconocida por la Ley Orgánica de Aduanas y su reglamento;

c) En los casos de donaciones provenientes del exterior que se efectúen en favor de las entidades y organismos del sector público y empresas públicas; y las de cooperación institucional con entidades y organismos del sector público y empresas públicas;

d) Los bienes que, con el carácter de admisión temporal o en tránsito, se introduzcan al país, mientras no sean objeto de nacionalización;



1

e) Los administradores y operadores de Zonas Especiales de Desarrollo Económico (ZEDE), siempre que los bienes importados sean destinados exclusivamente a la zona autorizada, o incorporados en alguno de los procesos de transformación productiva allí desarrollados.

11. Energía Eléctrica;

12. Lámparas fluorescentes;

13.- Aviones, avionetas y helicópteros destinados al transporte comercial de pasajeros, carga y servicios; y,

14.- Vehículos híbridos o eléctricos, cuya base imponible sea de hasta USD 35.000. En caso de que exceda este valor, gravarán IVA con tarifa doce por ciento (12%).

15.- Los artículos introducidos al país bajo el régimen de Tráfico Postal Internacional y Correos Rápidos, siempre que el valor en aduana del envío sea menor o igual al equivalente al 5% de la fracción básica desgravada del impuesto a la renta de personas naturales, que su peso no supere el máximo que establezca mediante decreto el Presidente de la República, y que se trate de mercancías para uso del destinatario y sin fines comerciales.

16.- El oro adquirido por el Banco Central del Ecuador en forma directa o por intermedio de agentes económicos públicos y privados, debidamente autorizados por el propio Banco".

Si bien es cierto que el numeral 8 de este último artículo libera de IVA a las exportaciones, debe considerarse que estamos ante una transferencia y no frente a una prestación de servicios. Ninguno de los otros casos allí contemplados se refiere a la venta de combustibles. La empresa se encontraba obligada a incluir el IVA en las transferencias de derivados y a cumplir con lo previsto en la Resolución emitida por el Servicio de Rentas Internas. Por lo expuesto, no se advierte cómo se ha producido la indebida aplicación de la norma alegada pues como queda dicho y de la simple lectura de la sentencia se puede esgrimir que la disposición alegada ha sido aplicada debidamente y con la pertinencia del caso, al propio tiempo que no se evidencia por parte de la recurrente una explicación razonada del motivo o causa de sus alegaciones y la justificación lógica y coherente para demostrar el vicio alegado; por lo que, al no haberse procedido de esta manera, el cargo formulado al amparo de la causal primera del artículo 3 de la Ley de Casación, no prospera.

6. DECISIÓN

6.1 Este Tribunal de Casación determina que no se establecen los vicios alegados por la recurrente ni las causales invocadas.

6.2 Por las consideraciones anotadas, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional, 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 NO CASAR la sentencia dictada de 17 de septiembre de 2013, las 09h52, por la Primera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 2, con sede en la ciudad de Guayaquil, con

SERVICIO DE RENTAS INTERNAS
SECRETARÍA ZONAL 3

que la presente se encuentra
formación que reposa en los archivos de la sala
del 2013

273

REPUBLICA DEL ECUADOR
www.funcionjudicial-guayas.gob.ec

Juicio No: 09501-2011-0130
Resp: SUBIA PINTO PAULA CARIBE

Casilla No: 2975

Guayaquil, miércoles 18 de septiembre del 2013
A: DIRECTOR GENERAL DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS Y DIRECTOR REGIONAL DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS DEL LITORAL SUR
Dr./Ab.: GABRIELA RODRIGUEZ MOREJON

En el Juicio No. 09501-2011-0130 que sigue NELLY HUNGRIA PLUAS, P.L.D.Q.R. DE LIAMEGA S.A. REPRESENTANTE LEGAL DE NEGOCIOS NAVIEROS DE TRANSPORTE TRANSNEG S.A. en contra de DIRECTOR GENERAL DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS Y DIRECTOR REGIONAL DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS DEL LITORAL SUR, hay lo siguiente:

TRIBUNAL DISTRITAL DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO No. 2 CON SEDE EN GUAYAQUIL PRIMERA SALA.- Guayaquil, martes 17 de septiembre del 2013, las 09h52.- Jueza Ponente: Abg. Paula Subía Pinto.-**VISTOS:** La señora Nelly Hungría Plúas, en su calidad de Representante Legal de la empresa LIAMEGA S.A, quien a su vez es representante legal de NEGOCIOS NAVIEROS Y DE TRANSPORTE TRANSNEG S.A, comparece ante este Tribunal a presentar una demanda de Impugnación en los siguientes términos (fojas 51 a 57): Que el acto administrativo objeto de impugnación en la Resolución No. 10901201IRREC018751, de fecha 17 de agosto del 2011 y notificada el 19 de agosto del 2011, dictada por el Director Regional del Servicio de Rentas Internas del Litoral Sur, que niega el reclamo administrativo presentado por mi representada ante tal institución, respecto del Acta de Determinación No. 0920110100109 correspondiente al Impuesto al Valor Agregado (IVA) de enero a diciembre del período fiscal 2007. La impugnación se sustenta en 1) Hay nulidad por caducidad del procedimiento de determinación de la facultad determinadora de la Administración, por cuanto el Código Tributario ha sancionado al inacción de la Administración Tributaria con la caducidad del procedimiento de determinación, o por lo menos con la no interrupción de la caducidad de la facultad determinadora de la administración. Que el Código Tributario establece que no pueden suspenderse los mencionados actos de instrucción, de modo expreso está exigiendo a la Administración que todas aquellas actuaciones que pueden ser realizadas dentro de dicho procedimiento y que persiguen los fines que hemos indicado deben ser realizados de modo continuo dentro de un espacio de tiempo entre uno y otro de tal suerte que se demuestre la permanente actuación fiscalizadora de la Administración. Que la caducidad del procedimiento de determinación se produce cuando la Administración suspende por más de 15 días consecutivos los denominados actos de instrucción del procedimiento de determinación, actos que no pueden ser asimilados a los mal utilizados oficios de conocimiento o "informes de avance de determinación", que supuestamente ha emitido la Administración Tributaria en sustitución de los actos de instrucción, resultado jurídicamente imposible, arbitrario e impropio que se deriva de la intención de pretender además de asimilar a tales informes los efectos de los actos de instrucción de impedir la caducidad del procedimiento de determinación, facultad que por expreso mandato legal solamente ha sido atribuida o reconocida a favor de los actos de fiscalización o los actos de instrucción señalados. Señala que no todos los documentos que expida el Servicio de Rentas Internas viabilizan la tramitación de una determinación tributaria, sino solamente aquellos que permitan confirmar o descartar las presunciones que hubiere reconocido la administración previo al inicio del procedimiento de determinación, condiciones que no pueden atribuirseles a los "informes de avance de determinación". 2) Las ventas observadas sí están sujetas a tarifa 0% del IVA, por lo que el Servicio de Rentas Internas erradamente que todas las ventas de combustible efectuada por mi representada no debían haber...

SERVICIO DE RENTAS INTERNAS
SECRETARÍA ZONAL B (S)
Certifico que las fojas que anteceden, de la presente, son fiel copia de la información que reposa en los archivos y/o sistemas informáticos del S.R.I.
Ing. Cynthia Montes Tacuri
SECRETARÍA ZONAL B (S)
SERVICIO DE RENTAS INTERNAS

284

sido facturadas con tarifa 12% toda vez que las mismas se configuran como transferencias de bienes muebles de naturaleza corporal desconociendo que la actividad de abastecimiento de combustibles es considerada por la Ley como un servicio al tenor de lo establecido en el artículo 68 de la Ley de Hidrocarburos. Que cuando este servicio reúne los requisitos establecidos en el artículo 147 de la Ley de Régimen Tributario Interno, adquiere la calidad de servicio exportado, y por tal motivo sujeto a tarifa 0% del IVA. Las ventas realizadas por la empresa cumplen con los requisitos del artículo 55 de la LORTI, y pueden ser catalogadas como servicios exportados porque a) La empresa es una sociedad domiciliada en el país; b) Los beneficiarios del abastecimiento de combustible son sociedades no residentes ni domiciliadas en el país; c) Aunque el abastecimiento del combustible se lo brinda en territorio ecuatoriano. Que dentro de los procesos judiciales No. 5119-2296-03 y 5375-3400-04 el Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 2, emitió fallos en tal sentido y que no fueron impugnados por parte del SRI, constituyéndose como cosa juzgada y por lo tanto han causado estado de firmeza. 3) Las glosas ratificadas por la resolución impugnada violan el principio constitucional de equidad tributaria y proporcionalidad recogido por el Código Tributario, por cuanto la administración tributaria se encuentra errada en su tesis al considerar que todas las ventas de Navipac están gravadas con tarifa 12% del IVA, y adoptando como base imponible para el cálculo el valor total de la facturación, esto es, ha procedido a calcular el IVA sobre la base del valor total consignado en el casillero de ventas netas gravadas con tarifa 0% de la declaración respectiva. Existen consideraciones que no fueron observadas por el SRI sobre la forma como la empresa facturó las ventas y las consignó en su declaración, que son exactamente iguales también a las de compras realizadas, pero que, por el contrario, si fueron valoradas y corregidas al momento de definir el supuesto crédito tributario causado en las compras de combustible hechas por la empresa. Al no haber aplicado el mismo criterio utilizado para determinar el crédito tributario en las compras, al momento de levantar las glosas, la Administración, tomó el valor total consignado como venta tarifa 0% como base imponible sobre la cual aplicar la tarifa 12% del IVA supuestamente generado, lo cual resultó, en una cuantificación irreal de las ventas de la empresa, pues ésta nunca vendió servicios de abastecimiento de combustible por US \$ 79,379,428.40 (incluido IVA), ni tampoco recibió esa cantidad de parte de sus clientes en pago de los mismos. La realidad es que la empresa sólo recibió de sus clientes en pago la cantidad de US \$ 70,874,489.65, lo cual querría decir, en la tesis del SRI que la empresa tendría que pagar un supuesto IVA sobre una base imponible que nunca existió afectándose de forma sustancial su liquidez y poniendo en riesgo inminente la permanencia en el negocio. En el caso no consentido de que se considere que no hay nulidad en el procedimiento o que no ha operado la cosa juzgada, en subsidio solicitan que se considere que en el precio de venta se encontraba incluido el impuesto. Puesta al despacho del Juez de Sustanciación a fojas 59 de los autos en providencia de fecha 20 de septiembre del 2011, la demanda se aceptó al trámite; y en consecuencia se ordenó citar con la misma al señor Director General y Director Regional de Rentas Internas del Litoral Sur, para que la conteste en el término de quince días, de conformidad con lo establecido en el Art. 243 de la Codificación del Código Tributario.- A fojas 130 a 133 del proceso comparecen los demandados, quienes manifiestan a su favor que frente a la impugnación formulan como excepción la improcedencia de la acción planteada así como la negativa pura y simple de los fundamentos de hecho y de derecho planteados por el Actor.- Por existir hechos que justificar se abrió la causa de prueba y concluida la etapa probatoria se pidieron vuelvan los autos para resolver, siendo el estado de la causa, para hacerlo se considera: PRIMERO.- Este Tribunal es competente para conocer y resolver las acciones de impugnación de las que motiva la presente controversia en aplicación de lo dispuesto en el Art. 219 del Código Orgánico de la Función Judicial.- SEGUNDO.- La Sala, hoy integrada con los Jueces que al final firmamos, fuimos legalmente llamados a integrarla, con las acciones de personal que suscribió la señora Directora General del Consejo de la Judicatura, por lo que ejerciendo la jurisdicción y competencia en la materia, resolvemos; TERCERO.- Se ha dado a la presente causa el trámite establecido en el Código Orgánico Tributario para esta clase de asuntos, habiendo las partes legitimado su intervención en legal forma; y, no existiendo omisión de solemnidad sustancial alguna, se declara su validez procesal. Si bien consta de autos copias simples de los nombramientos de la señora Nelly Hungria Pitas en su calidad de Gerente

SECRETARÍA 2011

Se certifica que la presente copia es fiel copia de la
original que se encuentra en los libros y/o sistemas
de la Administración del I.E.J.

General de la compañía LIAMEGA S.A, quien a su vez es representante legal de la compañía NEGOCIOS NAVIEROS Y DE TRANSPORTE TRANSNEG S.A. (ex NAVIPAC S.A.), esta calidad fue debidamente acreditada en la etapa administrativa, y de conformidad con lo establecido por el Art. 234 del Código Orgánico Tributario, se declara legitimada su personería.

CUARTO.- La Sala, previo a dictar el fallo correspondiente, procede a hacer el siguiente análisis, considerando los antecedentes, los fundamentos y alegatos de la demanda y las disposiciones legales aplicables a la controversia: La demanda de impugnación se desarrolla bajo tres argumentaciones perfectamente identificadas, a) Nulidad formal por caducidad del procedimiento de determinación y de la facultad determinadora de la Administración Tributaria; b) Las ventas realizadas por el Actor corresponden a ventas gravadas con la Tarifa 0% del Impuesto al Valor Agregado por lo que la glosa sería improcedente; c) Subsidiariamente alega que en el precio de venta se encontraba incluido el IVA. Por lo que se procederá a realizarse un análisis individualizado de las argumentaciones señaladas en cada tema puntualizado por el Actor.

QUINTO.- Sobre la nulidad formal por caducidad del procedimiento de determinación y de la facultad determinadora de la Administración Tributaria.- De conformidad con lo establecido por el Art. 68 del Código Tributario (el Código Tributario adquirió la jerarquía de orgánico sólo a partir del ejercicio económico 2008, por lo que en adelante nos referiremos a este cuerpo legal como Código Tributario, o por sus siglas C.T.) "La determinación de la obligación tributaria, es el acto o conjunto de actos reglados realizados por la administración activa, tendientes a establecer, en cada caso particular, la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo. El ejercicio de esta facultad comprende: la verificación, complementación o enmienda de las declaraciones de los contribuyentes o responsables; la composición del tributo correspondiente, cuando se advierta la existencia de hechos imposables, y la adopción de las medidas legales que se estimen convenientes para esa determinación." Dentro de los sistemas de determinación tributaria se encuentran el realizado por el sujeto pasivo; por actuación de la administración tributaria; y el modo mixto, según lo señalado por el Art. 88 C.T. Ahora bien, dentro del Sistema de Determinación realizado por el Sujeto Activo, nos encontramos con diversas formas de llevar a cabo una determinación entre ellas, y la utilizada por el Servicio de Rentas Internas (en adelante se mencionará a la institución por su nombre o sus siglas S.R.I; o se podrá hacer referencia como Administración Tributaria Central, o simplemente la demandada), para el caso en concreto fue la Determinación de Forma Directa, la cual implica la revisión in situ de los Estados Financieros del sujeto pasivo auditado o a través de requerimientos de información, y esta fiscalización sólo puede llevarse a cabo dentro de los plazos de caducidad contemplados dentro del mismo cuerpo legal. En concordancia con esto el Art. 95 C.T. establece que los plazos de caducidad establecidos en el Art. 94 ibídem, se interrumpirán por la notificación legal de la orden de verificación, emanada por la autoridad competente. Entendiéndose que la orden de determinación no produce efecto legal alguno cuando los actos de fiscalización no se iniciaren dentro de 20 días hábiles, contados desde la fecha de notificación con la orden de determinación o si, iniciados, se suspendieron por más de 15 días consecutivos. Al respecto el Actor señala que (a fojas 52 del proceso): "El procedimiento de determinación tributaria se desarrolla a través de una serie de actuaciones que han sido expresamente reconocidas en las normas tributarias vigentes. Dichas actuaciones tienen atribuidas dos fundamentales finalidades: (i) permitir la tramitación del procedimiento produciendo su desarrollo permanente y (ii) viabilizar el cometido o la finalidad de la facultad determinadora, esto es, pretenden que resulte materialmente posible esclarecer, o no la existencia de los elementos de obligación tributaria que se entiende existente y cuyo análisis ha sido considerado como pertinente por la administración tributaria." Así mismo resalta que estos actos sólo pueden ser los denominados "actos de instrucción" definidos por el Art. 145 del Estatuto del Régimen Jurídico y Administrativo de la Función Ejecutiva y que bajo ningún concepto la Administración Tributaria Central puede considerar que los oficios informativos de avance del análisis documental puedan considerarse como Actos de Instrucción. La argumentación planteada por el Actor en el literal c) de su demanda de impugnación, carece de todo sustento, por cuanto es evidente que la norma tributaria, respecto de la forma en que debe realizarse la determinación tributaria, si bien es

SERVICIO DE RENTAS INTERNAS
SECRETARÍA ZONAL B

09 SEP 2008

Certifico que la presente foja es fiel copia de la
signación que reposa en los archivos y/o sistemas
del S.R.I.

213

cierto tiene como sanción la caducidad de la Orden de Determinación debido a la inacción de la Administración Tributaria, no ha dispuesto como mecanismo "operativo o de ejecución" que la entidad utilice documentos como los que indica el Actor. La norma expresa que la determinación tributaria no puede suspenderse por más de 15 días consecutivos, esto no necesariamente implica que el SRI, para el caso en concreto, deba informarle continuamente al sujeto pasivo sobre todas las actuaciones que está realizando porque analizar cuentas contables, no amerita informe notificado al sujeto pasivo, por cuanto ha sido este mismo el que lo ha entregado a la Administración Tributaria Central; o notificar cada vez que recibe la información proporcionada por terceros, porque sirve para confrontar las operaciones que ya están contabilizadas en los balances del sujeto determinado. Pretender que el SRI, notifique al contribuyente todos los movimientos, sólo porque se ha malinterpretado la interrupción de 15 días a los que se refiere la norma, convertiría este proceso en una clara violación a los Principios Constitucionales Tributarios de Simplicidad Administrativa y Eficiencia. La Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Nacional de Justicia, dentro del Recurso de Casación No. 255-2009 (Suplemento del Registro Oficial No. 370 del 27 de Noviembre del 2012), en los literales c) y d) del Considerando Cuarto se ha pronunciado en el mismo sentido: "c) El ejercicio de la facultad determinadora se cumple a través de una serie de actuaciones de la administración, que de ninguna manera significa que todas ellas deban ser notificadas al contribuyente, pues el proceso se inicia con la orden de determinación, actuación que sí debe ser notificada para el conocimiento del contribuyente y concluye con los resultados constantes en el acta o actas respectivas, las cuales también deben ser notificadas, a efectos de que el contribuyente pueda hacer uso de su derecho de defensa, impugnándolas si considera que violenta sus derechos; dentro del proceso determinativo, es posible que se presente la necesidad de notificar otras actuaciones de la administración, como por ejemplo los requerimientos de información que, por su propia naturaleza, tienen que notificarse a efectos de que el contribuyente cumpla con lo solicitado; d) En la especie al existir memorandos y otras actuaciones de la administración, reconocidos por el contribuyente, en el lapso comprendido entre el 17 de octubre y el 7 de noviembre del 2005, es evidente que no se produjo la suspensión de los actos de fiscalización por más de quince días consecutivos, cual es la exigencia de la norma citada, por lo que tampoco se produjo la caducidad de la facultad determinadora. (...)". Dentro de la etapa probatoria las partes solicitaron la intervención de peritos especializados para la revisión del expediente administrativo que dio origen al Acta de Determinación Tributaria No. 0920110100109, acto administrativo que fue impugnado y atendido a través de la Resolución Administrativa No. 109012011RREC018751 que es objeto de impugnación en la presente demanda, siendo una de las preguntas a ser contestadas la siguiente "Cuáles son los informes a los que hace referencia el SRI en su contestación de la demanda?", y en cumplimiento de la disposición judicial de hacer un análisis del tema, los informes periciales coinciden en que se emitieron documentos que evidencian la actuación de los funcionarios, dentro del proceso de determinación. Si bien el Actor hace hincapié (fojas 267) respecto del Informe Pericial de la Econ. Patricia Parra, en esta pregunta en particular, por un error en la confrontación de los días transcurridos entre uno y otro documento, es notorio que el perito pudo haber incurrido en un lapsus calami, pero esto es automáticamente superado porque en el Informe Pericial de la Econ. Silvia Solano, igual demuestra, en esta misma confrontación de documentos emitidos y las fechas, que en ningún momento hubo suspensión del proceso determinativo. En tal virtud, se rechaza la pretensión del Actor respecto de la nulidad formal por caducidad del procedimiento de determinación y de la facultad determinadora de la Administración. SEXTO.- Las ventas realizadas por el Actor corresponden a ventas gravadas con la Tarifa 0% del Impuesto al Valor Agregado por lo que la glosa sería improcedente.- El Actor esgrime como argumentos que la actividad económica que tiene es el servicio de abastecimiento de combustible al sector naviero nacional e internacional; y que esta actividad es considerada como un servicio al tenor de lo dispuesto en el Art. 68 de la Ley de Hidrocarburos. Al respecto, el Art. 13 del Código Tributario establece que: "Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los métodos admitidos en Derecho, teniendo en cuenta los fines de las mismas, su significación económica. Las palabras empleadas en la ley tributaria se entenderán conforme su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda, a menos que se las

Se tiene que la perita Patricia Parra es la autora de la información que figura en los folios 710 y 711 de la información del SRI.

3

haya definido expresamente. Cuando una misma ley tributaria contenga disposiciones contradictorias, primará la que más se conforme con los principios básicos de la tributación." Y en concordancia con esto, el primer inciso del Art. 14 ibídem, dispone que las disposiciones, principios y figuras de las demás ramas del Derecho, se aplicarán únicamente como normas supletorias siempre que no contraríen los principios básicos de la tributación. Es así que el caso en concreto amerita un análisis estrictamente jurídico, por cuanto si bien el Actor alega que brinda un servicio de acuerdo a lo señalado por la legislación de hidrocarburos, ha hecho caso omiso al considerar que los derivados de petróleo están considerados por la legislación tributaria, que es la normativa aplicable para el caso, como bienes, y bajo ningún concepto es un servicio. El Art. 52 de la Ley de Régimen Tributario Interno establece que el IVA grava la transferencia de dominio o a la importación de bienes muebles de naturaleza corporal, en todas sus etapas de comercialización (...). Y si se revisa, a través de la integración analógica de las normas, que el Art. 585 del Código Civil Ecuatoriano considera que son bienes muebles aquellos que pueden transportarse de un lugar a otro, sea moviéndose por sí mismo como los animales o que se muevan por una fuerza externa como las cosas inanimadas, sólo podríamos concluir que la actividad económica desarrollada por el Actor implica la transferencia de un bien. Aunque la Ley de Hidrocarburos pudo catalogar a esta actividad como un "servicio de abastecimiento", para efectos tributarios es una evidente transferencia de un bien mueble. Ahora bien, y suponiendo que en algún momento de la historia procesal esta actividad económica fue catalogada como "servicio", tampoco estaría gravado con la Tarifa 0% del IVA porque el Art. 56 de la Ley de Régimen Tributario Interno vigente al periodo materia de controversia señalaba taxativamente los servicios que se encontraban gravados con tarifa 0%, dentro de los cuales no se encuentra entre ellos a la transferencia de combustible. La Sala Especializada de la Corte Nacional de Justicia en varios fallos de Casación, se ha pronunciado indicando, en resumen, que la actividad económica de venta de combustibles es una transferencia de un bien, mas no un servicio, a saber (1) Recurso No. 50-2008 publicado en el Registro Oficial Suplemento No. 97 del 8 de Diciembre del 2010 y en la Gaceta Judicial Año CIX-CX Serie XVIII, No. 6. Página 2292. (Quito, 20 de Abril de 2009); (2) Expediente No. 49, Recurso No. 49-2008, publicado en el Registro Oficial Suplemento No. 89, del 23 de Noviembre del 2010; y, (3) Expediente 80, Recurso No. 80-2008, publicado en el Registro Oficial Suplemento No. 84, del 9 de Diciembre del 2009. Por lo expuesto, se rechaza la pretensión del Actor respecto de que las ventas observadas por la Administración tributaria se encuentran gravadas con la Tarifa 0% del IVA, porque están gravadas con la Tarifa 12% del IVA. SEPTIMO.- El Actor subsidiariamente arguye que si los anteriores argumentos no son aceptados, se debe considerar que en el precio de venta se encontraba incluido el IVA. Esta subsidiaridad en los argumentos, sólo demuestra una incongruencia en la postura, porque no es posible que por una parte se sostenga que es un servicio gravado con la tarifa 0% y que si no resulta ese argumento, como última consecuencia se considere que en las ventas efectuadas se debe considerar que el Impuesto al Valor Agregado siempre estuvo integrado aun no habiéndose lo desagregado. En tal sentido esta Sala procede a hacer un análisis de esta argumentación, con las consecuencias que implica la inserción de este argumento subsidiario. 7.1) De acuerdo al Informe Pericial de la Econ. Patricia Parra (fojas 192 a 196), consta que se realizó el análisis de las cuentas contables relacionadas con las transacciones gravadas con el IVA, a saber: Cuenta No. 3.3.01.01.02 "Ventas de Combustibles"; Cuenta No. 2.1.01.03.15 denominada "Impuesto al Valor Agregado" y la Cuenta No. 1.1.03.01.01. "Combustible". Este análisis también fue efectuado por la Perito Econ. Solano. 7.2) Si bien los Informes Periciales en su conclusión se tornan contradictorios, la Sala una vez revisada la información que consta en las Cuentas Contables antes referidas, y que son datos recogidos en los dos informes periciales, así como en la documentación que obra del proceso judicial, puede concluir que: a) En la Cuenta denominada "Ventas de Combustibles" se encuentran detalladas las transacciones que durante ese ejercicio fiscal hizo la empresa, y que supuestamente, según a dichos del Actor, esas ventas realizadas tendrían incluido el impuesto. b) Si la empresa percibió de sus clientes, un IVA respecto de las ventas realizadas, debió contabilizar en la Cuenta No. 2.1.01.03.15 denominada "Impuesto al Valor Agregado", el valor de la percepción del Impuesto, por la totalidad de las ventas efectuadas. Sin embargo, en esta

SR

SERVICIO DE RENTAS INTERNAS
SECRETARÍA ZONAL 3

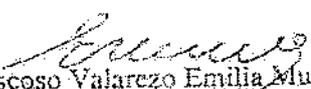
11 DE NOVIEMBRE 2010

Certifico que la presente foja es fiel copia de la información que reposa en los archivos y/o sistemas informáticos del S.R.I.

212

cuenta contable sólo consta el registro del IVA respecto de la Venta de Diesel y el Autoconsumo. c) Pero en realidad como esto no sucedió, podemos presumir que el Actor al haber incorporado al costo del bien transferido el IVA, la compañía en ese ejercicio económico se favoreció por igual en su Estado de Resultados, por cuanto el valor que incorporó como costo (o gasto dependiendo de cómo se valoró en la contabilidad), disminuyó la base imponible para el pago del impuesto a la renta de ese ejercicio económico. d) Es evidente que el Actor, por su propia argumentación inicial, nunca facturó su producto con la Tarifa 12% del IVA, y por eso no es posible comprobar ese valor en ninguna cuenta contable. 7.3) El agente de percepción de un impuesto, se convierte en un sustituto de la obligación tributaria a la que estaba sometido el contribuyente (para el caso en concreto los clientes del exterior). Por ser un deudor solidario y además un sustituto de la obligación, es el responsable de, una vez compensado el crédito tributario que pudo originarse en las compras efectuadas, entregar el valor restante a las arcas estatales. El responsable, tal y como lo señala el Art. 26 del C.T. es la persona que sin tener el carácter de contribuyente debe, por disposición expresa de la ley, cumplir con las obligaciones atribuidas a éste. Toda obligación tributaria es solidaria entre el contribuyente y el responsable, quedando a salvo el derecho de éste de repetir lo pagado en contra del contribuyente, ante la justicia ordinaria y en juicio verbal sumario. Por lo expuesto, se rechaza la pretensión subsidiaria del Actor en el sentido de que se considere que en el precio de venta se encontraba incluido el IVA, por carecer de fundamentación y por no constar tampoco, ese supuesto IVA percibido, en los Estados Financieros de la compañía. En mérito a los considerandos que anteceden, ésta Primera Sala del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario No. 2 con sede en la ciudad de Guayaquil, "ADMINISTRANDO JUSTICIA EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA", declara sin lugar la demanda la señora Nelly Hungria Plúas, en su calidad de Representante Legal de la empresa LIAMEGA S.A. quien a su vez es representante legal de NEGOCIOS NAVIEROS Y DE TRANSPORTE TRANSNEG S.A., Sin costas ni honorarios que regular. NOTIFIQUESE Y CÚMPLASE.- f).- SUBIA PINTO PAULA CARIBE, JUEZ, f).- ANDRADE ALVAREZ FERNANDO XAVIER, JUEZ, f).- COHN ZURITA FERNANDO ANTONIO, JUEZ.

Lo que comunico a usted para los fines de ley.


Moscoso Valarezo Emilia Muriel
SECRETARIA

