

**Recurso No. 01501-2018-00110-COGE**

**CORTE NACIONAL DE JUSTICIA DEL ECUADOR**  
**SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO**  
**PONENCIA DE LA DRA. GILDA ROSANA MORALES ORDÓÑEZ**

**Quito, miércoles 23 de noviembre del 2022, las 10h33**

**A S U N T O**

Resolver los recursos de casación interpuestos por el señor Juan Carlos Espinoza Vintimilla, representante legal de la compañía Corporación JCEVCORP CIA. LTDA., y por la doctora Tatiana Loyola Ochoa, procuradora fiscal del Servicio de Rentas Internas (SRI), en contra de la sentencia de 11 de abril de 2019, a las, 12h40, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en Cuenca, provincia de Azuay; dentro del juicio No. 01501-2018-00110, propuesto por la Corporación JCEVCORP CIA. LTDA., en contra del Acta de Determinación No. 01201824900783988 de 25 de julio de 2018, suscrita por el Director Zonal 6 del Servicio de Rentas Internas por concepto de Impuestos a los Consumos Especiales (ICE) por importaciones de calentadores de agua a gas y motocicletas de los periodos de enero a diciembre del año 2017.

## Recurso No. 01501-2018-00110-COGE

### 1. ANTECEDENTES

**1.1 Del contenido de la sentencia impugnada con relación al objeto del presente recurso de casación.-** En la sentencia recurrida se resolvió aceptar parcialmente la demanda presentada por la Corporación JCEVCORP CIA. LTDA. en contra del Director Zonal 6 del SRI y como consecuencia se dispone lo siguiente:

1.- Que el acta de determinación No. 01201824900783988 de fecha 25 de julio de 2018 emitida por Impuesto a los Consumos Especiales por importaciones de los periodos desde enero hasta diciembre del año 2017, se encuentra formalmente motivada, y no se han afectado los principios de equidad y proporcionalidad. 2.- La baja de la glosa por ICE de Calentadores de agua a gas, disponiéndose su reliquidación según lo expuesto en el análisis constante en el numeral 7.11 del fallo de instancia, es decir, en función del precio de venta de CORPORACION JCEVCORP a sus clientes. 3.- Se ratifica la glosa por ICE de Vehículos Motorizados de transporte terrestre.

**1.2 De la sustanciación del recurso de casación.-** A la presente sentencia de casación, le han antecedido los siguientes actos procesales, que denotan su validez:

**1.2.1** Auto de 28 de octubre de 2021, a las 12h12, dictado por el doctor Fernando Antonio Cohn Zurita, Conjuez Nacional de la Corte Nacional de Justicia, en el que se declara la admisibilidad del recurso de casación interpuesto por el **Servicio de Rentas Internas** por el caso 5 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP), por el vicio de errónea interpretación de los arts. 76 de la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI) y 199 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno (RLRTI), indebida aplicación de los arts. 15 y 17 del Código Tributario. A su vez, se declara la admisibilidad del recurso de casación

## **Recurso No. 01501-2018-00110-COGEF**

interpuesto por la compañía **CORPORACION JCVCORP**, por el caso 2 del art. 268 del COGEF, por falta de motivación de la sentencia, y por el caso 3, por no pronunciarse sobre todos los puntos de la Litis; infringiendo los arts. 300 y 313 del COGEF, 129 numeral 3 de la Código Orgánico de la Función Judicial, 75, 76 numeral 7 literal I) y 82 de la Constitución.

**1.2.2** Sorteo de la causa número 01501-2018-00110, efectuado por la Presidencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, el 20 de junio del 2022, mediante el que se radicó la competencia en este Tribunal de Casación.

**1.2.3** Auto de 14 de noviembre del 2022, en el que se convoca a las partes a audiencia para el día 22 de noviembre de 2022, a las 11h00.

## **2. CONSIDERACIONES GENERALES DEL TRIBUNAL DE CASACIÓN Y PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA JURÍDICO A RESOLVER**

**2.1 De la jurisdicción y competencia.**- Este Tribunal Especializado es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación, en virtud de la Resolución No. 003-2021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificado la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; con Resolución No. 008-2021, de 28 de enero de 2021 el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional; el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2 de 5 de febrero

## **Recurso No. 01501-2018-00110-COGEP**

de 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua; mediante Oficio No. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero del 2021, el Presidente de la Corte Nacional de Justicia, llama a integrar la Sala al doctor Gustavo Durango Vela, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo.

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 269 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP).

**2.2 De la validez procesal.-** En la tramitación del presente recurso extraordinario de casación, se han observado las solemnidades inherentes a esta clase de recursos, por lo que no existe nulidad alguna que declarar.

**2.3 Problema jurídico planteado.- CASO 5:** La **Administración Tributaria** considera que la sentencia incurre en el vicio de errónea interpretación de los arts. 76 de la LRTI y 199 del Reglamento para la aplicación de la RLRTI, e indebida aplicación de los arts. 15 y 17 del Código Tributario.

**CASOS 2 y 3:** La **compañía CORPORACIÓN JCEVCORP CIA. LTDA.**, considera que la sentencia incurre en los vicios de falta de motivación y omisión de pronunciarse sobre todos los puntos de la Litis; infringiendo los arts. 300 y 313 del COGEP, 129 numeral 3 de la Código Orgánico de la Función Judicial, 75, 76 numeral 7 literal I) y 82 de la Constitución de la República.

**2.4 Fundamentación del recurso de casación interpuesto por el SRI.-** La entidad casacionista en la fundamentación del recurso por el vicio de errónea interpretación de los arts. 76 de la LRTI y 199 del RLRTI señala que la parte de la sentencia donde

### **Recurso No. 01501-2018-00110-COGE**

se infringen estas normas son los numerales 7.9, 7.11 y 7.13 del fallo. Que el Tribunal al momento de realizar su análisis sobre el ámbito económico para el cálculo de la base imponible del ICE, parte del término “*comercialización*” y es a partir de aquel termino que concluye que la base imponible de dicho impuesto implica tan solo la relación económica que tiene el sujeto pasivo del tributo con sus clientes directos, es decir, de acuerdo a los jueces, para que el contribuyente determine el precio de venta sugerido debe considerar a su cliente inmediato y no al “*consumidor final*”. Que al determinar el alcance de la base imponible del tributo (PVP sugerido) no considera los elementos propios del presupuesto normativo (previo de venta al público) que para el efecto de la norma, se encuentra definido en la misma disposición, y que según el art 13 del Código Tributario “*al tratarse de una definición expresa*” aquella es la que debe primar sobre cualquier método de interpretación. Que antes que seguir esa regla de interpretación, al Tribunal le resulta más lógico que el “*precio de venta al público*” se delimite según la interpretación de un agente externo como es el término “*comercialización*” y que consta en un presupuesto jurídico distinto al que conforma la base imponible. Que el margen de comercialización es el valor económico mínimo que el contribuyente debe considerar como prestación tributaria, no como elemento de la base imponible del tributo, que es en la forma que lo ha entendido el Tribunal. Que por mandato del art. 13 del Código Tributario, no podía el Tribunal interpretar el art. 76 mencionado de forma distinta a la que previene la propia norma. Que el método de interpretación aplicado por el Tribunal es el teleológico, debido a que su interpretación va más allá de lo que establece el marco jurídico, sin entender el sentido jurídico y lógico que pretendió dar el legislador al crear las normas. Que el método de interpretación que debió haber sido aplicado por el Tribunal es el literal, pues se debió verificar los presupuestos propios del marco jurídico aplicable, en este caso, la definición expresa dada por la norma al elemento constitutivo de la base imponible (PVP sugerido).

### **Recurso No. 01501-2018-00110-COGEF**

Que los jueces se olvidan de lo señalado en el primer inciso de dicha norma, lo que constituye el punto de partida para entender su contexto, es así que el legislador ha establecido la forma de calcular la base imponible del ICE, estableciendo los parámetros a los que deben subsumirse los hechos para el cálculo del impuesto, señalando que la base imponible de los productos sujetos al ICE de producción nacional o bienes importados se determina con base en el precio de venta al público sugerido por el fabricante o importación, menos el IVA y el ICE. Que al señalar la norma que la base imponible está conformada por el PVP, lo que debía hacer el Tribunal es verificar la definición consagrada en el inciso sexto del mismo artículo 76 de la LRTI que señala la definición del PVP, en concordancia con el art. 199 del RLRTI. Que cabe resaltar que la Corporación JCEVCORP en su gran mayoría no se dedicaba a ventas al detal, sino ventas a distribuidores, por lo tanto estas transacciones no cubrían lo que la norma señala, es decir, no eran ventas a consumidores finales, por lo cual la Administración a efectos de verificar cual fue el valor que debía ser considerado parte de la base imponible, identificó las ventas realizadas por Comercial Kywi (cliente de JCEVCORP con mayor número de transacciones en lo que a los calefones a gas se refiere y empresa que vendió al consumidor final). Que el importador es el que debe sugerir los precios de venta al público y debe colocarlo en etiquetas en cada uno de los productos. Que JCEVCORP sugirió los precios de manera tardía, valores que no se compadecen con las normas citadas, pues no son precios que el consumidor final debería pagar al detal por los productos, pues dichos precios son los establecidos para sus distribuidores, pretendiendo pagar el ICE sobre un valor que no le corresponde y sobre un valor que la norma no establece. Que el importador debe re liquidar el impuesto al ICE en base al precio en que realmente se trasfiere el producto al consumidor final, tanto así que existe una definición expresa de dicho termino. Que el contribuyente comercializó los productos a distribuidores con un valor mayor al

## Recurso No. 01501-2018-00110-COGEF

margen mínimo presuntivo, sin embargo, tampoco lo re liquidó, y si bien de manera posterior procedió a sugerir los supuestos precios de venta al público, estos no se acercan a los precios a los que adquirieron los consumidores finales en el mercado. Que la interpretación realizada por los jueces ha sido determinante en la parte dispositiva de la sentencia porque de haber interpretado las normas en su tenor literal, hubiese señalado que la base imponible del ICE determinada por la Administración era la correcta. Sobre la aplicación indebida del art. 15 del Código Tributario: que se aplicó esta norma por los juzgadores para determinar de cierta manera la “*base imponible del impuesto*”. Que si bien existe una relación entre base imponible y obligación tributaria, no se puede sostener que la definición general de tributo determina la forma en como deba aplicarse la base imponible del impuesto en específico. Que el Tribunal de instancia encontró que era más razonable acudir a una norma externa y con un sentido diverso al de base imponible para interpretar el sentido del art. 76 de la LRTI antes que referirse a la definición que proveía el propio artículo. Que la norma que debía ser aplicada para determinar si la definición de PVP del art. 76 de la LRTI constituía un elemento de la base imponible era el art. 13 del Código Tributario. Que este vicio ha sido determinante en la sentencia, pues si se hubiera observado el art. 13 del Código Tributario, habrían establecido que la base imponible estaba conformada por el PVP sugerido, por tanto, no hubiese acudido al concepto de obligación tributaria para establecer el cálculo de dicha base imponible, sino atenderían a la definición expresa de este término dada por la norma, con lo que se hubiera dado la razón a la Administración y ratificado la glosa impuesta. Sobre la indebida aplicación del art. 17 del Código Tributario. Que el Tribunal utiliza la disposición del “principio de realidad económica” respaldado por el art. 17 de forma arbitraria y lejos del contexto de la disposición, pues esta norma se refiere al hecho generador del tributo, es decir, al presupuesto jurídico o económico que se debe materializar para configurar el impuesto, sin embargo,

## **Recurso No. 01501-2018-00110-COGE**

desatiende su sentido lógico y literal y decide utilizarlo como presupuesto de interpretación de la base imponible del tributo que no tiene relación con el hecho generador. Que el art. 17 es uno de los artículos de los conocidos en la doctrina como anti-elusión o evasión fiscal, y su finalidad no es que el mismo sirva de sustento para que el juez, a pesar de la voluntad del legislador, re acomode la funcionalidad de un tributo. Que esta norma no puede ser aplicada en una sentencia donde no se está conociendo la realidad económica de una transacción realizada por el sujeto pasivo, mucho menos si lo que se verifica es la aplicación correcta de una norma en concreto. Que la base imponible del ICE en este caso no se podría amparar en el art. 17 para justificar la interpretación teleológica que da al art. 76 de la LRTI. Que la norma que debía ser utilizada era el art. 13 del Código tributario, pues en su referencia habría comprendido el Tribunal que la definición de PVP es el contenido en el mismo art. 76. Que el vicio ha sido determinante en la parte dispositiva de la sentencia, pues si el Tribunal no se hubiere respaldado en esta norma para interpretar los elementos de la base imponible del ICE, habría dado la razón a la Administración, declarando la validez del acto impugnado y ratificando la glosa impuesta. Por lo expuesto solicita casar la sentencia y declarar la validez integral del acta de determinación impugnada.

**2.5** La CORPORACIÓN JCEVCORP CIA. LTDA. no presenta contestación alguna la recurso interpuesto por el SRI.

**2.6** Fundamentación del recurso de casación interpuesto por la CORPORACIÓN JCEVCORP CIA. LTDA. - La compañía casacionista en la fundamentación del recurso por los vicios de falta de motivación de la sentencia y citra petita señala que en virtud de que las dos causales están vinculadas con el principio de congruencia de la sentencia, para facilitar el control de legalidad de la misma en casación, es pertinente integrar las dos causales dada su naturaleza jurídica, razón por la que se

## **Recurso No. 01501-2018-00110-COGE**

fundamenta en un texto único. Que el art. 300 del COGEP, al establecer el objeto de la jurisdicción, reliva la naturaleza de tutelar a través de la garantía del debido proceso y el control de legalidad de los actos impugnados, para evitar que las actuaciones de las autoridades administrativas lesionen los derechos de los administrados. Que el art. 313 del COGEP establece que como requisito para la validez y eficacia de la sentencia se atiendan todos los puntos de la controversia y aquellas en relación directa con los que comporten el control de legalidad de los antecedentes de los actos impugnados. Que en el libelo que contiene la acción contenciosa, en forma expresa se requirió de los juzgadores el ejercicio de control, señalando dos hechos jurídicos que ameritan control: i) relacionado con la falta de motivación del acto de determinación impugnado, pues se dijo que el acto que establece las diferencias tributarias en contra de la actora no tiene fundamento ni *“está relacionada por ninguna explicación o sustento de las razones por las que se toma el precio al que vende el consumidor UNO de mis clientes, cuando la norma tributaria manda que sea el propio contribuyente quien re liquide el impuesto en función de los precios sugeridos (...)”* (numeral 3 del libelo impugnatorio); ii) al emitir el acto de determinación, se vulneraron *“los principios de equidad y proporcionalidad afectando gravemente el derecho a la integridad del patrimonio del sujeto determinado (...)”* (numeral 8 del escrito de demanda). Que estas infracciones constitucionales denunciadas constituían los elementos que configuraron la arbitraria determinación del ICE y sobre los cuales debía también circunscribirse el análisis del juez para emitir una decisión. Que el Tribunal no realiza un examen razonado sobre los planteamientos formulados. Que en el punto 7.8 del fallo, el Tribunal sin confrontar la situación fáctica puesta a su conocimiento respecto a la pretensión del accionante sobre la ausencia de motivación, con la simple cita de normas constitucionales, legales y jurisprudencia que invoca concluyó que el acto administrativo en su parte formal estaba motivado. Que emite un criterio a priori,

### **Recurso No. 01501-2018-00110-COGEF**

pues no existe referencia alguna que permita deducir que los jueces examinaron argumento del accionante que sustenta la alegación de falta de motivación, contrastándola con el contenido del acto, lo cual le habría permitido determinar si existió o no la vulneración del derecho a la debida motivación. Que sobre la forma debe considerarse la mención expresa de las razones y antecedentes facticos y jurídicos determinantes para la emisión de la decisión administrativa, de modo que el accionante pueda conocer con precisión los motivos que indujeron a la Administración a emitir el acto que considera ha afectado sus derechos. Que el Tribunal no consideró con suficiente análisis la nulidad del acto administrativo por falta de motivación que fue planteado en la demanda, ni señaló fundadamente las razones para aceptar como válida y suficiente una motivación que fue cuestionada, lo que redundaba en falta de motivación, porque no contiene en su parte resolutive los motivos de hecho o derecho en los que el juzgador basa su análisis y posterior resolución. Que respecto a la omisión de emitir pronunciamiento sobre la vulneración de los principios de equidad y proporcionalidad en el acto impugnado, la Sala establece que de la sentencia se establecen dos circunstancias jurídicas que se relacionan: la primera con la falta del pronunciamiento sobre lo que fue definido como “*el objeto de la controversia*” y que corresponde a la “*violación al principio de equidad y proporcionalidad*” al emitirse el acto de determinación que contiene las diferencias por ICE. Que el segundo, se subsume en el criterio de la Sala que los principios tributarios constituyen fundamentos normativos de general aplicación, criterio restrictivo y contrario a la tutela de los derechos de los contribuyentes pues los principios constituyen preceptos que no se agotan en la vigencia normativa y deben ser aplicados en forma directa en todas las situaciones jurídicas relacionadas con la actividad impositiva. Que en la demanda se denunció que la determinación elevada en contra de la actora por ICE estaba en desproporción por falta de adecuación entre el gravamen que establece el acto determinativo impugnado y la

### **Recurso No. 01501-2018-00110-COGEP**

tarifa señalada por la Ley, sin embargo, los jueces soslayaron esta situación fáctica que fue planteada como materia de la Litis, bajo la consideración que la “(...) *controversia que se ha centrado en los valores a pagar por ICE como resultado de una discrepancia o conflicto en la forma de cálculo de la base imponible del impuesto, por lo que en consecuencia, al ser esa la controversia, no tienen asidero las supuestas vulneraciones alegadas por la parte accionante (...)*”. Que si el conflicto radica en la forma de cálculo de la base imponible del impuesto, lo lógico es que esa forma de cálculo desproporcionada al mandato de la ley terminó afectando los principios constitucionales invocados, pues todo tributo toma parte del patrimonio del contribuyente, por lo que la cuantía debe mantenerse dentro de los límites establecidos en la respectiva norma. Que si la Administración en ejercicio de su facultad determinadora, en forma discrecional pretende absorber del contribuyente a título de impuesto una suma que va más allá de la cuantía fijada en la ley, lesiona un derecho constitucional, sin embargo, la Sala dice que los principios de equidad y proporcionalidad no han sido afectados. Que la Sala ha sostenido que “*el ICE es un impuesto indirecto y el mismo se traslada al consumidor*”, pero no existe tal traslado porque conforme los arts. 75 y 76 de la LRTI, el impuesto se aplica a los bienes y servicios de procedencia nacional o importada y su base imponible corresponde al precio de venta de esos bienes. Que no se puede esperar que el obligado tributario traslade diferencias levantadas en el acto impugnado a consumidores de los que no es proveedor directo y conforme se ha determinado en el acto, los bienes importados fueron vendidos en ejercicios anteriores, pese a eso, los jueces sustentaron su decisión en la consideración que la controversia estuvo delimitada a “*una discrepancia o conflicto en la forma de cálculo de la base imponible del impuesto*”. Que los Jueces han inaplicado los arts. 300 y 313 del COGEP y 129 numeral 2 de la Ley Orgánica de la Función Judicial. Que con esta inaplicación se ha vulnerado el art. 75 de la Constitución. Que por la falta de

## **Recurso No. 01501-2018-00110-COGE**

aplicación de las normas que regulan su emisión, la falta del control de legalidad del acto administrativo y la omisión de no resolver en su integridad los puntos de la Litis, se solicita casar la sentencia recurrida.

**2.7.** La Administración Tributaria no presenta contestación alguna al recurso interpuesto por la CORPORACIÓN JCEVCORP CIA. LTDA.

**2.7 Audiencia.-** La audiencia convocada se llevó a cabo el día 22 de noviembre del 2022, a las 11h00.- Comparecieron a la misma, siendo a su vez parte recurrente y contraparte, por existir dos recursos de casación, la abogada Isabel Cristina Patiño Ledesma, procuradora judicial de la empresa actora y, la abogada Daniela Freire Carrera, procuradora judicial del Servicio de Rentas Internas, quienes intervinieron debidamente autorizados en sus alegatos e hicieron uso de su derecho a la réplica, como se podrá verificar del acta de audiencia que obra del proceso, así como del CD que contiene la grabación de la misma.-

### **3. ANÁLISIS Y RESOLUCIÓN DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO**

**3.1 Del análisis del problema jurídico planteado.-** El recurso de casación interpuesto se fundamenta en los casos 2, 3 y 5 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos que establece: *“Art. 268.- CASOS.- El recurso de casación procederá en los siguientes casos: 2. Cuando la sentencia o auto no contenga los requisitos exigidos por la ley o en su parte dispositiva se adopten decisiones contradictorias o incompatibles así como, cuando no cumplan el requisito de motivación. 3. Cuando se haya resuelto en la sentencia o auto lo que no sea materia del litigio o se haya concedido más allá de lo demandado, o se omita resolver algún punto de la controversia (...) 5. Cuando haya incurrido en aplicación indebida, falta*

## **Recurso No. 01501-2018-00110-COGE**

*de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho sustantivo, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, que hayan sido determinantes en la parte dispositiva de la sentencia o auto”.*

El caso 2 se refiere a la transgresión de normas relacionadas con la estructura, contenido y forma de la sentencia o auto.

El caso 3, recoge los vicios de ultra petita y de extra petita, así como los de citra petita o mínima petita; Gladis E. de Midón, en su obra “La Casación. Control del Juicio de Hecho”, Buenos Aires Argentina, Rubinzal Culzoni Editores, paginas 391, 427 y 471 sobre estos vicios manifiesta: “...*Es sentencia citra o infra petita la que omite considerar y decidir una pretensión, o cualquier petición, alegación o argumento oportunamente propuesto, conducente para la adecuada solución del litigio y que el juzgador no haya desechado implícitamente o hubiera quedado desplazado en virtud del contenido del pronunciamiento.*”

El caso 5, se refiere a la violación directa de la Ley y que de configurarse el yerro jurídico de la sentencia ésta debe ser corregida; este caso tiene como limitante la revaloración de las pruebas y debe ser planteado a partir de los hechos probados en la sentencia.

**3.2** Luis Armando Tolosa Villabona, en lo referente a la errónea interpretación manifiesta que: “*Se trata de la exégesis equivocada de la norma en su contenido mismo, independientemente de las cuestiones de hecho debatidas en la sentencia y del caso que trata de regular. 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*

## Recurso No. 01501-2018-00110-COGEF

*de su espíritu y finalidad.” (Tolosa Villabona, Luis Armando, Teoría y Técnica de la Casación, 2008, Bogotá - Colombia, Ediciones Doctrina y Ley Ltda. pág. 361).*

Sobre la aplicación indebida el mismo autor, señala que este vicio consiste “...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”; (obra citada pág. 359).

**3.3** El SRI manifiesta que se han violentado las siguientes normas:

### LEY ORGÁNICA DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO

**“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, en los medios y forma que el Servicio de Rentas Internas disponga mediante resolución para el efecto, para los bienes importados y de producción nacional; en cualquiera de los casos, su falta de presentación o inconsistencia en la información será sancionada como contravención, de conformidad con el Código tributario. En cualquiera de los casos, la imposición de multa, no obsta el cumplimiento de la obligación del fabricante o importador, señala en este inciso. (...) 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

## Recurso No. 01501-2018-00110-COGEF

*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”.*

### REGLAMENTO PARA LA APLICACIÓN DE LA LEY ORGÁNICA DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO

**“Art. 199.- Precio de Venta al Público sugerido.-** *El precio de venta al público sugerido es el que el fabricante o importador del bien y el prestador del servicio, sugiera como el precio de venta que debería pagar el consumidor final por la adquisición al detal en el mercado de cualquiera de los bienes o por la contratación de servicios gravados con este impuesto en su presentación al consumidor final.*

*El precio de venta al público sugerido por los fabricantes de bienes nacionales e importadores de bienes y de los prestadores de servicios gravados con el impuesto, no podrá ser menor al resultado de incrementar el 25% de margen mínimo presuntivo al precio ex fábrica o ex aduana.”*

### CÓDIGO TRIBUTARIO

**“Art. 15.- Concepto.-** *Obligación tributaria es el vínculo jurídico personal, existente entre el Estado o las entidades acreedoras de tributos y los contribuyentes o responsables de aquellos, en virtud del cual debe satisfacerse una prestación en dinero, especies o servicios apreciables en dinero, al verificarse el hecho generador previsto por la ley.”*

**“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*

## Recurso No. 01501-2018-00110-COGEF

*existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen.”*

**3.4** La compañía recurrente manifiesta en su recurso que se han violentado las normas señaladas en el numeral 2.3 de este fallo, cuyos textos son los siguientes:

### CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR

*“Art. 75.- Toda persona tiene derecho al acceso gratuito a la justicia y a la tutela efectiva, imparcial y expedita de sus derechos e intereses, con sujeción a los principios de inmediación y celeridad; en ningún caso quedará en indefensión. El incumplimiento de las resoluciones judiciales será sancionado por la ley.”*

*“Art. 76.- En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas: (...) 7. El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías: (...) 1) 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.”*

*“Art. 82.- El derecho a la seguridad jurídica se fundamenta en el respeto a la Constitución y en la existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por las autoridades competentes.”*

### CÓDIGO ORGÁNICO GENERAL DE PROCESOS

*“Art. 300.- Objeto. Las jurisdicciones contencioso tributaria y contencioso administrativa previstas en la Constitución y en la ley, tienen por objeto tutelar los derechos de toda persona y realizar el control de legalidad de los hechos, actos administrativos o contratos del sector público sujetos al derecho tributario o al derecho administrativo; así como,*

## **Recurso No. 01501-2018-00110-COGE**

*conocer y resolver los diversos aspectos de la relación jurídico tributaria o jurídico administrativa, incluso la desviación de poder.*

*Cualquier reclamo administrativo se extinguirá, en sede administrativa, con la presentación de la acción contencioso tributaria o contencioso administrativa. No serán admisibles los reclamos administrativos una vez ejercidas las acciones contencioso tributarias o contencioso administrativas.”*

**“Art. 313.- Contenido de la sentencia.** *Además de los requisitos generales previstos para la sentencia, esta decidirá con claridad los puntos sobre los que se produjo la controversia y aquellos que en relación directa a los mismos comporten control de legalidad de los antecedentes o fundamentos de la resolución o acto impugnados, supliendo incluso las omisiones en que incurran las partes sobre puntos de derecho, o se aparte del criterio que aquellas atribuyan a los hechos.*

*En caso de que se admita la pretensión del administrado y se deje sin efecto el acto impugnado, se ordenará además que se restituya el valor pagado indebidamente o en exceso y lo debidamente pagado.”*

### **CÓDIGO ORGÁNICO DE LA FUNCIÓN JUDICIAL**

**“Art. 129.- FACULTADES Y DEBERES GENERICOS DE LAS JUEZAS Y JUECES.-** *A más de los deberes de toda servidora o servidor judicial, las juezas y jueces, según corresponda, tienen las siguientes facultades y deberes genéricos: (...) 3. Resolver los asuntos sometidos a su consideración con estricta observancia de los términos previstos en la ley y con sujeción a los principios y garantías que orientan el ejercicio de la Función Judicial;”*

### **3.5 RESOLUCIÓN DEL RECURSO DE CASACIÓN DE LA COMPAÑÍA CORPORACIÓN JCEVCORP CIA. LTDA.**

## **Recurso No. 01501-2018-00110-COGE**

La motivación está entendida doctrinariamente como “*el conjunto de razonamientos de hecho y de derecho en los cuales el juez apoya su decisión y que constituye una garantía de justicia a la que se ha reconocido jerarquía constitucional*” (Fernando De la Rúa, *El Recurso de Casación*, Víctor P. de Zavala, Editor, Buenos Aires, 1968, página 363).

**3.5.1** En el presente caso, para el análisis del yerro del caso 2, es necesario partir del objeto de la controversia el cual fue establecido conjuntamente con las partes procesales: “*Establecer si el Acta de Determinación impugnada adolece de nulidad por cuanto el actor alega falta de motivación legal y constitucional respecto a las glosas levantadas por el ICE en importaciones de calentadores de agua a gas y motocicletas (por los periodos desde enero hasta diciembre del año 2017), y alega también violación al principio de equidad y proporcionalidad*”.

**3.5.2** En virtud de este objeto controvertido, el Tribunal A quo en el considerando 7 Motivación y sus numerales desarrolla los argumentos de su decisión; detallando en los considerandos 7.1, 7.2, 7.3 y 7.4 varias normas constitucionales y legales que deben aplicarse en esta clase de controversias. En el considerando 7.5 señalan que las prestaciones tributarias surgen de obligaciones señaladas en la Ley, las mismas que generan una relación jurídica específica establecida entre un sujeto acreedor y un sujeto deudor y tienen como sustento el hecho imponible o hecho generador del tributo; conforme define el artículo 15 del Código Tributario; que en el caso del Impuesto a los Consumos Especiales ICE, el objeto del impuesto consta en el art. 75 de la Ley de Régimen Tributario Interno y que el hecho generador está definido en el art. 78 *ibídem*. Seguidamente hace mención a los argumentos de la Administración Tributaria, que establece en el Acta de Determinación impugnada respecto al ICE por importaciones de calentadores de agua a gas (cuyos refrendos corresponden al año 2017), y respecto del ICE por importaciones de motocicletas

### **Recurso No. 01501-2018-00110-COGE**

(también cuyos refrendos pertenecen al año 2017); y que en ambos casos, la administración tributaria indica que esos valores se determinan ya que el contribuyente no reliquidó el valor del impuesto según la aplicación de la normativa vigente. Estableciendo el Tribunal A quo que de lo alegado en la demanda y en la contestación a la demanda, se desprende que el conflicto jurídico a dilucidarse en esta controversia, se contrae a verificar y establecer cuál es la correcta base imponible para el cálculo del Impuesto a los Consumos Especiales en lo que corresponde a las importaciones de calentadores de agua a gas y de motocicletas en el año 2017, y que para ello se deberá analizar la forma de cálculo utilizada por el contribuyente y por la administración en el acto impugnado; y como parte también de la controversia se analizará si la actuación administrativa violentó el principio de equidad y proporcionalidad.-

**3.5.3** En virtud de lo mencionado, el considerando 7.6 se refiere a la facultad determinadora de la Administración Tributaria, cuya gestión debe estar encausada en el pleno sometimiento a los mandatos normativos, conforme lo dispone el art. 68 del Código Tributario; además detalla el art. 17 *ibídem*, y señala que dicha disposición implica que es la facultad determinadora, la que, sin vulnerar los principios del derecho y la norma tributaria, establece la materialidad del presupuesto de hecho, ajustando la obligación tributaria a las realidades económicas; adaptación que necesariamente incluye la existencia de una adecuada y suficiente motivación, en la que se demuestre que el procedimiento de comprobación e investigación corresponde a una verificación objetiva, razonada y justa sobre la base de lo declarado por el contribuyente, en relación con los instrumentos de prueba obtenidos durante el procedimiento de determinación. Que ante la impugnación del Acta de determinación, corresponde al Tribunal realizar el control de la legalidad del contenido del Acta de Determinación, para establecer si

## **Recurso No. 01501-2018-00110-COGE**

la opción tomada por la administración no solo es la correcta, sino que está sustentada y adecuada a las circunstancias que han surgido del ejercicio legal de su facultad, o en su defecto si el razonamiento administrativo es violatorio de la ley y afecta los derechos del contribuyente.

**3.5.4** En el considerando 7.7 al referirse al Acta de Determinación No. 01201824900783988 detalla los argumentos del SRI en cada una de las glosas.

**3.5.5** En el considerando 7.8 detalla el art. 76 numeral 7 literal I) de la Constitución, el art. 81 del Código Tributario, y doctrina respecto a la motivación, así como también sentencias de la Corte Constitucional al respecto; y concluye señalando que en virtud del análisis que realiza del Acta de determinación impugnada, esta en su parte formal está debidamente motivada, constan los fundamentos de hecho, de derecho y la relación entre ellos, y se explican las razones por las cuales la administración, bajo su criterio, levantó las glosas por Impuesto a los Consumos Especiales, y se han atendido los reparos del contribuyente al acta borrador.

**3.5.6** En el considerando 7.9 se refiere a los textos de los artículos pertinentes para determinar la base imponible del ICE, (art. 76 de la Ley de Régimen Tributario Interno, vigente en el año 2017; los arts. 197, 199, 200, 202 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno). En el considerando 7.10 especifica las pruebas relevantes producidas por las partes y; como el informe pericial del Ing. Diego Condo Saquilema (prueba de la parte accionante), fue considerado por el Tribunal sin sustento suficiente; y respecto la prueba de la parte demandada hace mención al Acta de Diligencia de Inspección Contable Tributaria No. DZ6-ASOADC18-00000003-M suscrita, en la que se reconoce que el 0.50% de las ventas sí se realiza a consumidores finales y que se pagó el ICE en la desaduanización con el margen mínimo presuntivo; la información (Cuadro No. 2, a

## **Recurso No. 01501-2018-00110-COGE**

fojas 179) que contiene el detalle informado por CORPORACIÓN JCEVCORP del precio de venta al público sugerido de los calentadores de agua a gas; las facturas emitidas de venta emitidas por CORPORACIÓN JCEVCORP a Comercial Kywi S.A., por la venta de calentadores de agua a gas en el año 2017, y la información presentada por Comercial Kywi S.A. de las ventas de los calentadores de agua a gas a consumidores finales (respecto de los bienes provenientes del proveedor CORPORACIÓN JCEVCORP).

**3.5.7** En virtud de lo mencionado en el considerando 7.11 para establecer la correcta base imponible para el cálculo del ICE, señala lo siguiente: **i)** Sobre el ICE de los Calentadores de Agua a gas.- El Tribunal A quo determina que hay que partir de la discrepancia entre las partes procesales respecto a si los precios de venta al público sugeridos por CORPORACIÓN JCEVCORP incluyen o no el IVA; estableciendo que de la revisión del informe pericial, el análisis de la administración plasmado en el acta de determinación, y de la normativa legal (art. 76 LRTI), considera que los precios sugeridos reportados por la compañía al SRI ya incluían el IVA, tanto así que incluso el primer párrafo de la norma referida, señala que la base imponible “se determinará con base en el precio de venta al público sugerido por el fabricante o importador, menos el IVA y el ICE”, es decir que al PVP sugerido tiene que restarse el IVA que se encuentra ahí incluido, para efectos de determinar la base imponible. En virtud de ello concluye que en consecuencia que el PVP sugerido incluía IVA y que fue menor al precio de venta de los calentadores de agua por parte de CORPORACION JCEVCORP a Comercial Kywi, conforme inclusive se encuentra plasmado en los Cuadros Nos. 11A y 11B del acta de determinación. En segundo lugar y continuando con el análisis, el Tribunal de instancia señala que hay que tomar en consideración que la compañía actora pagó el ICE, en función del margen mínimo presuntivo que establece la Ley; y, que el SRI calculó la base imponible del

### **Recurso No. 01501-2018-00110-COGE**

impuesto utilizando para ello el PVP (Precio de Venta al Público) reportado por Comercial Kywi respecto de sus ventas a consumidores finales. Al respecto el Tribunal A quo considera que en virtud de lo que dispone el segundo párrafo del art. 76 de la LRTI *“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”*; esa comercialización con márgenes mayores a la que se refiere la disposición legal, tiene que ser entendida como aquella comercialización realizada por el propio sujeto pasivo, en este caso la comercialización del importador a sus clientes, *“ya que la Ley, más allá de que en un párrafo siguiente del mismo artículo define al precio de venta al público, en el inciso transcrito que es el que regula específicamente el hecho de la comercialización con márgenes mayores, nunca se señala que el valor que debe atribuirse a esa comercialización corresponda al PVP que ha sido utilizado por la administración tributaria para la determinación, tampoco ese segundo párrafo del artículo 76 dispone que la comercialización con márgenes mayores tiene que ser la reflejada en el precio que el consumidor final pague por la adquisición al detal en el mercado”*; la definición del PVP que se encuentra en el párrafo sexto de la norma analizada, no señala que esa definición debe considerarse para efectos de la referida comercialización con márgenes mayores. Que en virtud de lo dispuesto en los arts. 13 y 15 del Código Tributario que dispone sobre la interpretación de la ley y el concepto de obligación tributaria, respectivamente; la conclusión que llega el Tribunal A quo es que *“para el cálculo de la base imponible tiene que utilizarse el precio de venta del propio importador en este caso CORPORACION JCEVCORP a sus clientes (y no el precio a*

## Recurso No. 01501-2018-00110-COGE

*consumidores finales reportado por terceros no relacionados), tiene sustento en el principio de realidad económica y en el criterio relacionado con que se debe tener en cuenta las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan (artículo 17 del Código Tributario), en este caso, las relaciones económicas o transacciones que tuvo el importador en la primera fase de comercialización (con sus clientes); debido a que el PVP informado por terceros quienes a su vez vendieron a consumidores finales, ni siquiera era de conocimiento del sujeto pasivo determinado, y estas transacciones, al ser posteriores e independientes, no tienen relación con aquella primera etapa de comercialización de la compañía hoy accionante”; consecuentemente el SRI tiene que reliquidar el impuesto en función del precio de venta de CORPORACION JCEVCORP a sus clientes. ii) Respecto el ICE los Vehículos Motorizados de transporte terrestre de hasta 3.5 toneladas de carga (Motocicletas importadas).- Señala el Tribunal que en virtud de lo expuesto, se ratifica la determinación y glosa levantada por concepto de ICE de Vehículos Motorizados de transporte terrestre, por cuanto en esta glosa SRI, calculó la base imponible en función del precio de venta de CORPORACION JCEVCORP a sus clientes, y por lo tanto al levantarse la glosa en esta forma, si bien la administración señala que no existieron ventas del importador a consumidores finales ni tampoco de los distribuidores a consumidores finales, se ha respetado finalmente el principio de realidad económica y no se ha distorsionado la realidad económica del importador ya que el impuesto fue calculado en base del precio de venta del propio importador CORPORACION JCEVCORP.*

**3.5.8** En el considerando 7.12 el Tribunal A quo analiza sobre el principio de equidad y proporcionalidad, que la parte actora señala que han sido vulnerados; señalando que en virtud del art. 300 de la Constitución, el principio de equidad en materia tributaria se relaciona con el derecho de todos los contribuyentes a recibir un

## **Recurso No. 01501-2018-00110-COGE**

tratamiento igual al de aquellos que se encuentren en similar situación de hecho; mientras que el principio de proporcionalidad implica que los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo; y que en la especie al ser una controversia que se ha centrado en los valores a pagar por ICE como resultado de una discrepancia o conflicto en la forma de cálculo de la base imponible del impuesto, no tienen asidero las supuestas vulneraciones alegadas por la parte accionante, más aun si se considera que el ICE es un impuesto indirecto y el mismo se traslada al consumidor, en quien finalmente recae la carga impositiva.

**3.5.9** El Tribunal de instancia en el considerando 7.13 señala que cree necesario precisar el argumento del SRI de calcular el ICE de los calentadores de agua a gas, a partir del Precio de Venta al Público (PVP) en las ventas al consumidor final al detal, para lo cual la administración ha acudido a la información de terceros respecto de sus ventas al consumidor final; hay que resaltar que en el acta de determinación se señala que la compañía actora sí realizó ventas a consumidores finales en un 0.50%, sin embargo esas transacciones (que son hacia consumidores finales precisamente) no fueron tomadas en cuenta para efectos del cálculo de la base imponible, lo que significa ya una primera contradicción con su propio criterio.

**3.5.10** Ante lo expuesto es pertinente señalar que esta Sala Especializada, determina que el fallo de instancia está motivado ya que luego de establecer ampliamente los argumentos de las partes procesales, las normas jurídicas aplicables, y las normas que disponen respecto al Impuesto de Consumos Especiales, realiza un amplio análisis del Acta de determinación No. 01201824900783988 de 25 de julio de 2018, para establecer que si se encuentra motivada, seguidamente se pronuncia respecto a cada una de las glosas establecidas por la autoridad tributaria, sustentando su decisión en virtud de las pruebas y normativa jurídica que cree pertinente. Justificación que a criterio de esta

## **Recurso No. 01501-2018-00110-COGE**

Sala es suficiente y, expresa los motivos fáctico -jurídicos por los cuales el Tribunal A quo resolvió aceptar parcialmente la demanda y que está conforme con el pronunciamiento de la actual Corte Constitucional.

**3.5.11** La Corte Constitucional del Ecuador por su parte ha conceptualizado a la motivación de la siguiente forma: *“La motivación corresponde entonces a la obligación de las autoridades públicas de dar cuenta de los fundamentos fácticos y jurídicos de sus decisiones. No obstante, este requisito constitucional no establece modelos ni exige altos estándares de argumentación jurídica; al contrario, contiene únicamente parámetros mínimos que deben ser cumplidos. En ese sentido, una violación del artículo 76 numeral 7 literal l) de la CRE ocurre ante dos posibles escenarios, con iguales efectos: 1. La insuficiencia de motivación, cuando se incumplen alguno de los criterios que nacen de la propia Constitución como son la enunciación de las normas y la explicación de la pertinencia de su aplicación al caso concreto; y 2. La inexistencia de motivación, siendo esta una ausencia completa de argumentación de la decisión. En tal sentido, la inexistencia constituye una insuficiencia radical que impide tener un argumento mínimo necesario para considerar motivada una sentencia.”* (Ecuador. Corte Constitucional del Ecuador. Sentencia No. 1320-13-EP/20, de 20 de mayo del 2020).

**3.5.12** Consecuentemente no se configura la falta de motivación de la sentencia de instancia alegada por la casacionista.

**3.6 Respecto al caso 4 del art. 268 del COGEP**, hay que señalar que conforme se detalló al analizar sobre la falta de motivación de la sentencia de instancia, acusada por el recurrente, esta Sala verificó que el Tribunal A quo en el considerando 7.7 analizó y detalló los argumentos pertinentes que planteo el SRI en el Acta de determinación No. 01201824900783988 de 25 de julio de 2018, por cada una de las

## **Recurso No. 01501-2018-00110-COGEF**

glosas por el ICE de los Calentadores de Agua a gas; y por el ICE de los Vehículos Motorizados de transporte terrestre de hasta 3.5 toneladas de carga (Motocicletas importadas); seguidamente en el considerando 7.8 detalla la norma constitucional y jurídica pertinente, para concluir que de la revisión de dicho acto el mismo se encuentra motivado; análisis que esta Sala de Casación estima que es el pertinente.

**3.6.1** En el considerando 7.12 el Tribunal se pronunció motivadamente, del porqué determina que los principio de equidad y proporcionalidad no tienen asidero en la controversia, con lo que claramente se evidencia que los juzgadores A quo si abordaron este planteamiento propuesto por la parte accionante, por lo que, no se configura el vicio de citra petita (omisión de resolver todos los puntos de la controversia), argumentado por la compañía actora y, por tanto no se han infringido los arts. 300 y 313 del COGEP, 129 numeral 3 de la Código Orgánico de la Función Judicial, 75, 76 numeral 7 literal I) y 82 de la Constitución de la República; al amparo de los casos 2 y 5 del art. 268 del COGEP.

### **3.7 RESOLUCIÓN AL RECURSO DE CASACIÓN DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS.**

La Administración Tributaria SRI considera que la sentencia objeto del recurso de casación el Tribunal A quo incurre en el vicio de errónea interpretación de los arts. 76 de la LRTI y 199 del Reglamento para la aplicación de la RLRTI, indebida aplicación de los arts. 15 y 17 del Código Tributario, al amparo del caso 5 del art. 268 del COGEP.

**3.7.1** Es pertinente iniciar el análisis respectivo, señalando que el invocar el caso 5 del art. 268 del COGEP, conlleva a que la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia verifique si la sentencia emitida por la Sala de instancia riñe con el derecho (error in iudicando), lo que implica que los

## Recurso No. 01501-2018-00110-COGEF

hechos sobre los que conoció el Tribunal a quo, no son controvertidos y son aceptados por las partes procesales, de tal manera que no se puede volver a analizar las pruebas ya presentadas y valoradas; de ahí que, la función de la Sala de Casación se limita a verificar que sobre tales hechos probados y reales, el juzgador haya aplicado correctamente las normas legales que corresponde; por esto es que, de verificarse que ha existido una violación directa de la norma sustantiva, sea por falta de aplicación, errónea interpretación o aplicación indebida de normas de derecho, la Sala Especializada tendrá la obligación de casar dicha sentencia.

**3.7.2** Como se mencionó *ut supra*, el caso 5 parte de hechos probados y en la especie tenemos como tal los siguientes: **i)** En su parte pertinente en el considerando 7.11 (fojas 246 vuelta) que:

Como se mencionó *ut supra*, el caso 5 parte de hechos probados y en la especie tenemos como tal los siguientes: **i)** En su parte pertinente en el considerando 7.11 (fojas 246 vuelta) que: “(...) **Impuesto a los Consumos Especiales de los Calentadores de Agua a gas.**- *En primer lugar, hay que partir de la discrepancia entre las partes procesales respecto a si los precios de venta al público sugeridos por CORPORACIÓN JCEVCORP incluyen o no el IVA.- De la revisión del informe pericial, el análisis de la administración plasmado en el acta de determinación, y de la normativa legal (específicamente el artículo 76 de la Ley de Régimen Tributario Interno - LRTI), el Tribunal considera que los precios sugeridos reportados por la compañía al Servicio de Rentas Internas ya incluían el IVA Impuesto al Valor Agregado [IVA], tanto así que incluso el primer párrafo de la norma referida, señala que la base imponible “se determinará con base en el precio de venta al público sugerido por el fabricante o importador, menos el IVA y el ICE”, lo que quiere decir que al PVP sugerido tiene que restarse el IVA que se encuentra ahí incluido, para*

**Recurso No. 01501-2018-00110-COGE**

*efectos de determinar la base imponible.- De ello se concluye en consecuencia que el PVP sugerido incluía IVA y que fue menor al precio de venta de los calentadores de agua por parte de CORPORACION JCEVCORP a Comercial Kywi, conforme inclusive se encuentra plasmado en los Cuadros Nos. 11A y 11B del acta de determinación.- En segundo lugar y continuando con el análisis, hay que tener presente que la compañía pagó el Impuesto a los Consumos Especiales en función del margen mínimo presuntivo que establece la Ley; y, que la administración tributaria calculó la base imponible del impuesto utilizando para ello el PVP - Precio de Venta al Público reportado por Comercial Kywi respecto de sus ventas a consumidores finales. ii) En el considerando 7.13 (fojas 248 vuelta) “Ante ello, hay que precisar en primer lugar que en el acta de determinación se hace constar, conforme había informado el contribuyente, que CORPORACION JCEVCORP sí realizó ventas a consumidores finales en un 0.50%, sin embargo esas transacciones (que son hacia consumidores finales precisamente) no fueron tomadas en cuenta para efectos del cálculo de la base imponible, lo que significa ya una primera contradicción con su propio criterio, o al menos una ausencia de justificación sobre esta situación. (el subrayado es de esta Sala Especializada de la Corte Nacional de Justicia).*

**3.7.3** El recurrente señala que la errónea interpretación alegada en la que incurre el Tribunal de instancia, se realiza en los considerandos 7.9, 7.11 y 7.13 del fallo; en tal virtud es pertinente citar los considerandos señalados: **“7.9) El artículo 76 de la Ley de Régimen Tributario Interno, vigente en el año 2017, dispone lo siguiente: “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**

## Recurso No. 01501-2018-00110-COGEF

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 es aquel que se obtiene de la suma de las tasas arancelarias, fondos y tasas extraordinarias recaudadas por la autoridad aduanera al momento de desaduanizar los productos importados, al valor en aduana 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. (...)- **Por su parte, el Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno,** respecto a los temas en análisis, establece lo siguiente: “**Art. 197.- Base Imponible.-** La base imponible del ICE no considerará ningún descuento aplicado

**Recurso No. 01501-2018-00110-COGE**

al valor de la transferencia del bien o en la prestación del servicio. (...) **4. Bienes importados y fabricados.**- En caso de no existir precio de venta al público sugerido o precio referencial para bienes importados o fabricados, se deberán realizar los siguientes cálculos a efectos de obtener la base imponible: **a)** Se calculará el ICE inicialmente en base al precio ex aduana o ex fábrica más el 25% de margen mínimo presuntivo; **b)** Al precio ex aduana o ex fábrica se sumará el ICE calculado en las condiciones del literal anterior, así como el IVA correspondiente; y, **c)** En caso de que el precio así obtenido conlleve a una tarifa más alta del impuesto, se deberán recalcular tanto el ICE como el IVA.”- **“Art. 199.- Precio de Venta al Público sugerido.**- El precio de venta al público sugerido es el que el fabricante o importador del bien y el prestador del servicio, sugiera como el precio de venta que debería pagar el consumidor final por la adquisición al detal en el mercado de cualquiera de los bienes o por la contratación de servicios gravados con este impuesto en su presentación al consumidor final.- El precio de venta al público sugerido por los fabricantes de bienes nacionales e importadores de bienes y de los prestadores de servicios gravados con el impuesto, no podrá ser menor al resultado de incrementar el 25% de margen mínimo presuntivo al precio ex fábrica o ex aduana.”- **“Art. 200.- Cálculo del ICE vehículos motorizados de transporte terrestre.**- Para efectos de identificar la tarifa de ICE a pagar en la transferencia de vehículos motorizados de transporte terrestre de producción nacional e importados, se deberá considerar el precio de venta al público.- Una vez identificada la tarifa, se deberá calcular el ICE sobre la base imponible mayor, comparando la base imponible obtenida desde el precio de venta al público sugerido o la obtenida partiendo de los valores ex aduana o ex fábrica.”- **“Art. 202.- Obligación de declarar y pagar.**- (...) **2. Importadores de bienes gravados.**- En el caso de las personas naturales y las sociedades importadoras de bienes gravados con este impuesto, se liquidará el ICE en el documento de importación correspondiente. El

## Recurso No. 01501-2018-00110-COGE

pago del tributo se efectuará en una institución autorizada para recaudar impuestos, previa la desaduanización. Si el valor pagado por el Impuesto a los Consumos Especiales al momento de la desaduanización de los bienes es menor al que corresponda, el importador está obligado a: a) Reliquidar el valor del impuesto, en virtud de la correcta aplicación de la normativa vigente, tomando como pago previo, el valor liquidado y pagado al momento de la desaduanización; y, b) Pagar el valor de la reliquidación del impuesto y de los intereses que correspondan, mismos que deberán ser calculados desde la fecha en la cual se calculó y pagó el ICE para efectos de la desaduanización.” (Todos los subrayados son de la Sala). (...) **7.11** Siendo que el conflicto jurídico a dilucidarse en esta controversia, se enfoca en verificar y establecer cuál es la correcta base imponible para el cálculo del Impuesto a los Consumos Especiales en lo que corresponde a las importaciones de calentadores de agua a gas, y de motocicletas en el año 2017, el Tribunal con base en la normativa aplicable, las pruebas producidas en esta causa y de la revisión del acto impugnado, realiza el siguiente análisis.- Impuesto a los Consumos Especiales de los Calentadores de Agua a gas.- En primer lugar, hay que partir de la discrepancia entre las partes procesales respecto a si los precios de venta al público sugeridos por CORPORACIÓN JCEVCORP incluyen o no el IVA.- De la revisión del informe pericial, el análisis de la administración plasmado en el acta de determinación, y de la normativa legal (específicamente el artículo 76 de la Ley de Régimen Tributario Interno - LRTI), el Tribunal considera que los precios sugeridos reportados por la compañía al Servicio de Rentas Internas ya incluían el IVA Impuesto al Valor Agregado [IVA], tanto así que incluso el primer párrafo de la norma referida, señala que la base imponible “se determinará con base en el precio de venta al público sugerido por el fabricante o importador, menos el IVA y el ICE”, lo que quiere decir que al PVP sugerido tiene que restarse el IVA que se encuentra ahí incluido, para efectos de determinar la base imponible.- De ello se concluye en

**Recurso No. 01501-2018-00110-COGE**

consecuencia que el PVP sugerido incluía IVA y que fue menor al precio de venta de los calentadores de agua por parte de CORPORACION JCEVCORP a Comercial Kywi, conforme inclusive se encuentra plasmado en los Cuadros Nos. 11A y 11B del acta de determinación. - En segundo lugar y continuando con el análisis, hay que tener presente que la compañía pagó el Impuesto a los Consumos Especiales en función del margen mínimo presuntivo que establece la Ley; y, que la administración tributaria calculó la base imponible del impuesto utilizando para ello el PVP - Precio de Venta al Público reportado por Comercial Kywi respecto de sus ventas a consumidores finales. - El Art. 76 de la LRTI establece, en su segundo párrafo, que: “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” (subrayado agregado). - El Tribunal considera que esa comercialización con márgenes mayores a la que se refiere la disposición legal, tiene que ser entendida como aquella comercialización realizada por el propio sujeto pasivo, en este caso la comercialización del importador a sus clientes, ya que la Ley, más allá de que en un párrafo siguiente del mismo artículo define al precio de venta al público, en el inciso transcrito que es el que regula específicamente el hecho de la comercialización con márgenes mayores, nunca se señala que el valor que debe atribuirse a esa comercialización corresponda al PVP que ha sido utilizado por la administración tributaria para la determinación, tampoco ese segundo párrafo del artículo 76 dispone que la comercialización con márgenes mayores tiene que ser la reflejada en el precio que el consumidor final pague por la adquisición al detal en el mercado; y asimismo la definición del PVP que se encuentra en el párrafo sexto de la norma

## Recurso No. 01501-2018-00110-COGE

analizada, no señala que esa definición debe considerarse para efectos de la referida comercialización con márgenes mayores.- Hay que considerar también que el artículo 13 del Código Tributario establece: “**Art. 13.- Interpretación de la ley.-** Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los métodos admitidos en Derecho, teniendo en cuenta los fines de las mismas y su significación económica. Las palabras empleadas en la ley tributaria se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda, a menos que se las 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, el artículo 15 del mismo cuerpo legal señala: “**Art. 15.- Concepto.-** Obligación tributaria es el vínculo jurídico personal, existente entre el Estado o las entidades acreedoras de tributos y los contribuyentes o responsables de aquellos, en virtud del cual debe satisfacerse una prestación en dinero, especies o servicios apreciables en dinero, al verificarse el hecho generador previsto por la ley.”.- Con base en ello, la conclusión a la que ha arribado el Tribunal en el sentido de que para el cálculo de la base imponible tiene que utilizarse el precio de venta del propio importador en este caso CORPORACION JCEVCORP a sus clientes (y no el precio a consumidores finales reportado por terceros no relacionados), tiene sustento en el principio de realidad económica y en el criterio relacionado con que se debe tener en cuenta las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan (artículo 17 del Código Tributario), en este caso, las relaciones económicas o transacciones que tuvo el importador en la primera fase de comercialización (con sus clientes); debido a que el PVP informado por terceros quienes a su vez vendieron a consumidores finales, ni siquiera era de conocimiento del sujeto pasivo determinado, y estas transacciones, al ser posteriores e independientes, no tienen relación con aquella primera etapa de comercialización de la compañía hoy accionante.- Por lo tanto, la administración tributaria tiene que reliquidar el impuesto

**Recurso No. 01501-2018-00110-COGE**

en función del precio de venta de CORPORACION JCEVCORP a sus clientes (sean distribuidores o consumidores finales), con lo que no se distorsionaría la realidad económica del sujeto pasivo y el correspondiente pago del impuesto a los consumos especiales.- **Impuesto a los Consumos Especiales de los Vehículos Motorizados de transporte terrestre de hasta 3.5 toneladas de carga (Motocicletas importadas).**- El Tribunal, siendo coherente con su criterio utilizado en esta sentencia respecto a la glosa previa (ICE de Calentadores de Agua a gas), ratifica la determinación y glosa levantada por concepto de ICE de Vehículos Motorizados de transporte terrestre, por cuanto en esta glosa la administración tributaria, conforme lo detallado en el numeral 7.7 de este fallo, calculó la base imponible en función del precio de venta de CORPORACION JCEVCORP a sus clientes, y por lo tanto al levantarse la glosa en esta forma, si bien la administración señala que no existieron ventas del importador a consumidores finales ni tampoco de los distribuidores a consumidores finales, se ha respetado finalmente el principio de realidad económica y no se ha distorsionado la realidad económica del importador ya que el impuesto fue calculado en base del precio de venta del propio importador CORPORACION JCEVCORP, según se puede verificar en el numeral 3.6.2 del acta de determinación.- Adicionalmente, el Tribunal deja constancia, que en la demanda la accionante solamente ha cuestionado esta glosa en el sentido de que existe falta de coherencia en la administración tributaria ya que en la determinación de ICE en calentadores de agua a gas se toma el precio de venta de Comercial Kywi S.A. y por el contrario en la determinación del ICE en motocicletas se ha tomado el valor en el cual CORPORACION JCEVCORP vende los bienes, lo cual dice implica un tratamiento desigual dentro de un mismo impuesto. Y, por otro lado, dentro de las pruebas producidas por la actora en esta causa, no se encuentra ninguna que se relacione con desvirtuar esta glosa. **7.13) FINALMENTE, el Tribunal cree necesario precisar lo siguiente en relación a lo que sostiene la administración**

**Recurso No. 01501-2018-00110-COGE**

tributaria al realizar el cálculo de la base imponible del ICE en calentadores de agua a gas, ya que en el acta de determinación impugnada y en la contestación a la demanda se señala que, según el artículo 76 de la Ley de Régimen Tributario Interno, el establecimiento de la base imponible del ICE tiene que ser calculada a partir del Precio de Venta al Público en las ventas al consumidor final al detal, para lo cual la administración ha acudido a la información de terceros respecto de sus ventas al consumidor final.- Ante ello, hay que precisar en primer lugar que en el acta de determinación se hace constar, conforme había informado el contribuyente, que CORPORACION JCEVCORP sí realizó ventas a consumidores finales en un 0.50%, sin embargo esas transacciones (que son hacia consumidores finales precisamente) no fueron tomadas en cuenta para efectos del cálculo de la base imponible, lo que significa ya una primera contradicción con su propio criterio, o al menos una ausencia de justificación sobre esta situación.- Y es así que, bajo el criterio que sostiene la administración en el sentido de que la base imponible del ICE tiene que ser establecida en base del PVP en las ventas al consumidor final al detal, resultaría que en el caso de la glosa de ICE en motocicletas no se podría determinar el impuesto debido a que los bienes en ningún caso fueron comercializados a consumidores finales sino solamente a distribuidores, y según ese criterio la determinación estaría condicionada a que exista ventas a consumidores finales, lo cual tampoco es aceptable, de ahí que este Tribunal ha considerado para las dos glosas levantadas, conforme todo el análisis desarrollado en esta sentencia y respetando el principio de realidad económica, que la comercialización con márgenes mayores a la que se refiere el artículo 76 de la Ley de Régimen Tributario Interno, es la comercialización realizada por el propio sujeto pasivo, es decir en la especie el importador". (el doble subrayado es de esta Sala Especializada de la Corte Nacional de Justicia).

**Recurso No. 01501-2018-00110-COGE**

**3.7.4** De lo expuesto se determina que es un hecho probado que el Servicio de Rentas Internas, para el cálculo de la base imponible del ICE ha utilizado el PVP - reportado por Comercial Kywi respecto de sus ventas a consumidores finales; ya que es mayor a la base imponible del ICE obtenida de los PVP constantes en los respectivos anexos reportados por el contribuyente, y que éstos a su vez son mayores a la base imponible del precio ex aduana más el 25% del margen mínimo presuntivo de comercialización sobre la cual CORPORACIÓN JCEVCORP CIA. LTDA., pagó inicialmente el ICE; lo cual es erróneo ya que el 76 de la Ley de Régimen Tributario Interno (así como el art. 199 de su Reglamento) en su primer inciso es claro al establecer que la base imponible de los productos sujetos al ICE, de 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; en este caso el importador es la compañía CORPORACIÓN JCEVCORP CIA. LTDA., y es el valor sugerido por este el que se debe tomar en consideración para determinar la base imponible; si bien en el segundo inciso del artículo mencionado señala la base imponible obtenida mediante el cálculo del precio de venta al público sugerido por los importadores, no será inferior al resultado de incrementar al precio ex-fábrica o ex-aduana, según corresponda, un 25% de margen mínimo presuntivo de comercialización. La norma siempre hace referencia a la venta que realiza el propio contribuyente (CORPORACIÓN JCEVCORP CIA. LTDA.), pues debe partirse del hecho generador del ICE y considerar legalmente quien es el sujeto pasivo de dicho impuesto; mas no puede entenderse que se debe tomar en consideración la venta que realiza un tercero al consumidor final; situación que no se encuentra tipificada expresamente en el artículo aquí analizado ya que el tercero comercializa los productos a diferentes precios, incluyendo su propia utilidad. En virtud de lo señalado no se evidencia que exista la errónea interpretación alegada por la parte

**Recurso No. 01501-2018-00110-COGEP**

recurrente, pues los juzgadores de instancia han aplicado dichas normas en atención a su esencia y sentido literal.

**3.7.5** Además hay que tomar en consideración y que igualmente es un hecho probado que en el acta de determinación se hace constar, conforme había informado el contribuyente, que CORPORACION JCEVCORP sí realizó ventas a consumidores finales en un 0.50%, sin embargo esas transacciones (que son hacia consumidores finales precisamente) no fueron tomadas en cuenta para efectos del cálculo de la base imponible; sin existir justificación alguna por parte del SRI para no tomar en consideración dichas ventas. Un argumento adicional (hecho probado) que valida la correcta interpretación dada por el Tribunal A quo a las normas reprochadas de vicio.

**3.7.6** En lo referente a la aplicación indebida de los arts. 15 y 17 del Código Tributario, hay que señalar que las disposiciones de dichos artículos no son relevantes en la decisión de la causa; ya que únicamente el Tribunal las menciona para abundar en la explicación de que el cálculo de la base imponible del ICE tiene que utilizar el precio de venta del propio importador, en este caso CORPORACION JCEVCORP, a sus clientes y no, el precio a consumidores finales reportado por terceros no relacionados, conclusión a la que llegó el Tribunal A quo al aplicar el art. 76 de la LRTI, que esta Sala ya ha señalado que fue correctamente interpretada. Consecuentemente no prospera el vicio alegado.

**3.7.7** En virtud del análisis que antecede esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, concluye que en el presente caso no se configura el vicio de errónea interpretación de los arts. 76 de la LRTI y 199 del Reglamento para la aplicación de la RLRTI, y aplicación indebida de los arts. 15 y 17 del Código Tributario, al amparo del caso 5 del art. 268 del COGEP.

**Recurso No. 01501-2018-00110-COGE**

**4. RESOLUCIÓN**

**4.1.** Por las consideraciones antes referidas, esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, “ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA”, resuelve **NO CASAR** la sentencia de 11 de abril de 2019, a las, 12h40, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en Cuenca, provincia de Azuay; dentro del juicio No. 01501-2018-00110.

**4.2** Actué la doctora Ligia Marisol Mediavilla, como Secretaria Encargada de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, en virtud de la acción de personal No. 838-UATH-2022-OQ de fecha 28 de julio de 2022.

**4.3** Sin costas.

**4.4** Notifíquese, publíquese y devuélvase a la Sala de origen.