



Recurso No. 80-2012

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA DEL ECUADOR
SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO
JUEZ PONENTE: DR. JOSÉ LUIS TERÁN SUÁREZ

Quito, a 30 de abril de 2014. Las 11H00. _____

VISTOS:

I.- JURISDICCIÓN

1.1.- Conocemos la presente causa en virtud de la Resolución No. 004-2012 de 25 de enero de 2012 emitida por el Consejo de la Judicatura, Resoluciones Nos. 7-2012 y 03-2013 de 27 de junio de 2012 y 22 de julio de 2013, respectivamente, dictadas por el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, Oficios Nos. 2398-SG-CNJ-IJ y 2399-SG-CNJ-IJ de 23 de diciembre de 2013 expedidos por el Dr. Carlos Ramírez Romero, Presidente de la Corte Nacional de Justicia, y del sorteo que consta en el proceso.

II.- ANTECEDENTES

2.1.- El abogado Ángel Intriago Vélez, DIRECTOR REGIONAL DE LA PROCURADURÍA GENERAL DEL ESTADO EN MANABÍ; y, el economista José Leonardo Orlando Arteaga en su condición de DIRECTOR REGIONAL

ENCARGADO DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS DE MANABÍ, mediante escritos de 2 de marzo y 22 de abril de 2005, respectivamente, interponen sendos recursos de casación en contra de la sentencia de 2 de febrero de 2005, las 16h00, notificada el 3 del mismo mes y año, dictada por la Sala Única del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 4, con sede en Portoviejo, dentro del juicio de impugnación No. 36-2003 deducido por la COMPAÑÍA EMBOTELLADORA INDUSTRIAL LICORERA MANABÍ C.A. CEILMACA, en contra de la administración tributaria.

2.2.- El abogado Ángel Intriago Vélez DELEGADO REGIONAL DE LA PROCURADURÍA GENERAL DEL ESTADO EN MANABÍ, quién en atención a lo establecido en el art. 17 del Reglamento Orgánico Funcional de la Procuraduría General del Estado no tiene la condición de parte, fundamenta su recurso en la causal tercera del art. 3 de la Ley de Casación, por cuanto considera que se ha incurrido en falta de aplicación de los arts. 119 y 121 del Código de Procedimiento Civil, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios. En atención a la referida causal indica que el Tribunal Distrital Fiscal en su fallo de mayoría de 2 de febrero de 2005, si bien hace una brevísima relación de la acción propuesta por la empresa actora, así como de las excepciones, omite absolutamente establecer las reflexiones en torno a los puntos que implicaban contradicción entre la demanda propuesta y la realidad establecida a la luz indiscutible de los documentos aportados. Añade que para sustanciar debidamente la controversia el Tribunal de instancia debió dar curso a las peticiones de prueba que le fueran solicitadas por las partes y que para resolver en sentencia debió establecer todos los elementos de prueba aportados por las partes, a fin de realizar un análisis exhaustivo para poder concretar su decisión. Más aún en la parte motiva de la sentencia debieron los señores ministros establecer con claridad, la medida en que la prueba aportada por cada una de las partes contribuyó a dar el aporte que sirva de sustento y



Recurso No. 80-2012

probanza en beneficio de sus pretensiones. Para decidir los juzgadores tenían que definir con claridad todos los puntos que fueron materia de la controversia y que por tanto tenían que ser resueltos al amparo de la ley y del mérito de las tablas procesales, así lo impone el art. 119 del Código de Procedimiento Civil, disposición que no ha sido observada por el Tribunal Distrital Fiscal de Portoviejo y Esmeraldas. Al establecer un enfoque aislado se ha procedido en forma fragmentaria sin considerar en la globalidad el asunto sometido a la decisión del Tribunal. Por lo que solicita "se anule el injurídico fallo y en su lugar se dicte otra sentencia ajustada en forma estricta al derecho y a la justicia".

2.3.- Por su parte, el economista José Leonardo Orlando Arteaga en su condición de DIRECTOR REGIONAL ENCARGADO DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS, fundamenta su recurso en las causales primera y tercera del art. 3 de la Ley de Casación.

2.3.1.- En atención a la causal primera indica que ha existido aplicación indebida del art. 94 del Código Tributario, falta de aplicación del art. 72 de la Ley de Régimen Tributario Interno; y, falta de aplicación del art. 272 de la Constitución Política de la República (sic), señala que, referente a la aplicación indebida del art. 94 del Código Tributario, "se desprende clara y categóricamente, que la norma legal reconoce tres plazos para que opere la caducidad de la facultad determinadora de la administración tributaria. Que la compañía actora conforme consta en el proceso presentó las declaraciones por los impuestos que fueron objeto de verificación, sin embargo omitió en el caso del impuesto a los consumos especiales (ICE) calcular su base imponible conforme lo exigía la normativa vigente en los períodos determinados, y como consecuencia de ello su declaración fue incompleta, así mismo con respecto a las retenciones de IVA y de Renta, éstas fueron realizadas en parte, lo que

conlleva a establecer que el plazo para contabilizar la caducidad debe ser el de seis años". Pero la aplicación indebida del art. 94 del Código Tributario se acentúa con más fuerza, cuando el Tribunal con voto de mayoría declara caducada la facultad determinadora del Servicio de Rentas Internas en el impuesto a la renta del ejercicio 1999, sin considerar que en esta determinación no habrían transcurrido ni siquiera los tres años, lo que evidencia la aplicación indebida de la referida norma". Referente a la falta de aplicación del art. 72 de la Ley de Régimen Tributario Interno, dice que el referido artículo, "vigente en los períodos 1997, 1998 y 1999, indicaba la forma de establecer la base imponible de los productos sujetos al ICE de producción nacional, estableciendo que éste se determinará sumando al precio ex fábrica los costos y márgenes de comercialización, suma que no podrá ser inferior al precio de venta al público fijado por el fabricante o por las autoridades competentes si fuere del caso, menos el IVA y el ICE. Es por esta razón que al haber declarado la compañía precios inferiores a los establecidos por la autoridad competente, se le determinó la diferencia que constan en las respectivas actas de determinación tributaria, y que como queda explicado, no existe aplicación retroactiva de los precios referenciales contenidos en la Resolución No. 004, en virtud de que dichos precios fueron calculados en base al Acuerdo Ministerial 176 antes señalado y que es de fecha anterior a las obligaciones tributarias determinadas". Mediante Ley 99-41 publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 321 del 18 de noviembre del año 1999, se reformó el artículo 72 de la Ley de Régimen Tributario Interno, y en su tercer inciso dispone: "No obstante lo señalado en los incisos anteriores, para los productos nacionales o importados sujetos al ICE, la base imponible se determinará incrementando al valor ex - fábrica o ex - aduana, según corresponda, un 25% de margen mínimo presuntivo de comercialización. Si se comercializan los productos con márgenes superiores al mínimo presuntivo antes señalado, se deberá aplicar al



Recurso No. 80-2012

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". En razón de esta reforma sufrida en el art. 72 de la Ley, que modificó la forma de cálculo del ICE, la administración tributaria determinó la base imponible del ICE solicitando información de terceros para obtener la cadena de comercialización del producto que comercializa la compañía CEILMACA, evidenciándose dentro de ésta revisión que en los periodos 200, 2001 y 2002, la base imponible utilizada por el contribuyente para el cálculo del impuesto a los Consumos Especiales es inferior al precio ex fábrica más el margen mínimo presuntivo de comercialización, conforme esta detallado prolijamente en las actas de determinación tributaria por este concepto. En atención a la falta de aplicación del art. 272 de la Constitución Política de la República (sic) señala que," a partir de la reforma del artículo 72 de la Ley de Régimen Tributario Interno en el año 1999, la forma de cálculo de la base imponible del ICE varió, consecuentemente se debía estrictamente aplicar esta norma legal y no los acuerdos que indica el Tribunal Fiscal, que son de menor jerarquía a la norma legal referida. Por tanto, al desvanecerse las glosas del ICE con los argumentos del Tribunal Fiscal se está inaplicando el art. 272 de la Constitución de la República, que establece la jerarquía de las normas".

2.3.2.- Referente a la causal tercera señala que ha existido aplicación indebida de la resolución No. 176, publicada en el Registro Oficial No. 957 de 31 de mayo de 1996, y argumenta que, "si bien es cierto que en los años 1997, 1998 y 1999 no se publicó precios referenciales para el cálculo del ICE, aquello no podría ser un óbice para calcular el impuesto, ya que la solución la daba la propia resolución 176 que en su art. 2 expresamente disponía "Los precios referenciales del presente acuerdo se ajustarán anualmente en función del

incremento del 100% del índice acumulativo de precios al consumidor para el Subgrupo de Bebidas Alcohólicas en el Hogar, elaborado por el Instituto Nacional de Estadísticas y Censos INEC”, es decir que la autoridad tributaria al emitir la resolución 004 publicada en el registro oficial No. 358 del 11 de enero del 2000, no estaba creando nuevos precios referenciales a aplicarse en los años 1997, 1998 y 1999, el objetivo de esa resolución era facilitar el cálculo del impuesto en base al art. 2 del Acuerdo Ministerial No. 176 publicado en el Registro Oficial No. 957 (sic) de mayo 31 de 1996, para quienes no habían realizado la declaración o para quienes lo habían hecho erróneamente, es por esta razón que no se puede ligeramente afirmar que se está aplicando retroactivamente precios referenciales, para el cálculo del impuesto a los consumos especiales”. Por todo lo manifestado solicita se case la sentencia y en su lugar se dicte la que corresponde en derecho.

2.4.- El 4 de mayo del 2006, las 15h20, son admitidos a trámite los recursos propuestos por el Director Regional de la Procuraduría General del Estado y por el Director Regional Encargado del Servicio de Rentas Internas; y fue puesto en conocimiento de las partes la recepción del proceso para que se cumpla lo dispuesto en el art. 13 de la Ley de Casación.

2.5.- El señor Faraday Ramírez Loor como Gerente y Representante de la COMPAÑÍA EMBOTELLADORA INDUSTRIAL LICORERA MANABÍ C.A. “CEILMACA” (fs. 7 – 10 del cuadernillo de casación) contesta el recurso y manifiesta lo siguiente: La intervención del Sr. Abogado de Procuraduría y del Sr. Director Distrital en la proposición del recurso contraviene toda la normativa expuesta, es ilegal, carece de legitimidad y por no ser Procuraduría emisora del acto impugnado, el Delegado de Procuraduría no es parte agraviada ni legítimo contradictor, lo que así solicita CEILMACA declararlo por la H. Sala en su rechazo del recurso, rectificando el error en que incurre el Tribunal de



Recurso No. 80-2012

Portoviejo al aceptarlo y disponer se eleve el expediente a la H. Sala Especializada, dado que al no ser parte demandada no correspondía ni procede analizar las supuestas causales del pretendido recurso. En atención al recurso de casación de la administración tributaria manifiesta: Se cita como primera causal, para lo cual, sin respetar los 3 años de caducidad de la facultad verificadora se incursiona no para constatar hechos generadores omitidos en 6 años sino para crear artificialmente gastos o egresos desestimados y hablar de declaración incompleta, sobre lo cual objetamos: La verdadera, justa y correcta inteligencia del inciso primero del art. 94 del Código invocado fue y es que la autoridad disponía de sólo tres años para verificar o auditar la declaración del contribuyente presentada a su debido tiempo con todos los hechos generadores del tributo, y que al no ejercerla en los tres años caducaba ipso jure (de puro derecho) sin devaneos o caprichosas interpretaciones, tanto más que era y es un imperativo tanto para el sujeto activo como para el sujeto pasivo la definición de sus respectivos derechos o correlativas obligaciones, incluso por conveniencia presupuestaria bien sea el ente público o del particular. Deviene así sin sustento esta supuesta indebida aplicación del art. 94, lo que así encarece CEILMACA sea declarado por la magistratura suprema. Se arguye artificialmente que el art. 2° del A.M. 176 de 31 de mayo de 1996 ha dispuesto el reajuste de los precios referenciales según la variación de precios del INEC, que ello correspondió al contribuyente y que la Resolución 004 de 9 de enero del 2000 gentilmente no hizo sino recordar como debió hacerse el cálculo y consiguiente pago del ICE, ante lo cual se objeta e impugna: No responde a la verdad en absoluto que el indicado inciso hubiese ordenado que sea el contribuyente el que realice tal reajuste. La lectura serena y correcta del inciso demuestra más bien que por lógica, sentido común y razón fue y es la misma autoridad la que debió cumplir esa facultad y deber, toda vez que el texto dice: "los precios referenciales del presente

acuerdo se ajustarán anualmente...” debiendo preguntarnos quien fue el emisor del Acuerdo Ministerial 176 sino la propia autoridad; y, tampoco es verdad que la Resolución No. 004 sea simplemente recordatoria o que gentilmente señala los precios de 1997, 98, 99, sino que para el buen lector o entendedor ella fue conminatoria, mandatoria y ordenadora al disponer que en equis días se presenten las nuevas liquidaciones y se realice el pago del ICE. CEILMACA presentó sus declaraciones de 1997, 1998 y 1999 en función de los precios referenciales del Acuerdo Ministerial 176, que era la segunda forma de establecer la base imponible del ICE y no cabe pensar ni exigir que al mismo tiempo se las hubiese presentado según la forma primera de sumatoria del costo ex – fábrica y márgenes de comercialización, como pretende el proponente del recurso, pretensión que respetuosamente se solicita sea desestimada por la H. Magistratura Suprema. Supuesta falta de aplicación del art. 272 de la Constitución que establece supremacía en sus normas.- Las declaraciones de 1997, 1998 y 1999 se hicieron por CEILMACA con los precios referenciales del Acuerdo Ministerial 176 y no pudo conocer que la administración pretendía otra forma recién a fines de 1999, a más de que si bien se analiza y comprende la nueva forma anhelada por la administración (precios de venta al público) fue y es impracticable a no ser que lo haga la propia autoridad; en ejercicio de una facultad que le sería propia. Por lo expuesto pide que se rechacen los recursos de casación interpuestos.

2.6.- El Tribunal juzgador, en su fallo de mayoría, declara caducadas las siguientes actas: AT-001, por concepto de impuesto a los consumos especiales correspondiente del período de enero a diciembre de 1997; AT-002, por concepto de impuesto a los consumos especiales correspondiente del período de enero a diciembre de 1998 (conforme consta de la aclaración de la sentencia a fojas 6.030); AT-003, por concepto de impuesto a los consumos especiales correspondiente del período de enero a diciembre de 1999; AT-011,

Recurso No. 80-2012

por concepto del impuesto al valor agregado en calidad de agente de percepción, correspondiente al período de enero de diciembre de 1997; AT-013, por concepto de impuesto al valor agregado en calidad de agente de percepción, correspondiente al período de enero de diciembre de 1998; AT-015, por concepto de impuesto al valor agregado en calidad de agente de percepción, por el período de enero de diciembre de 1999; AT-016, por concepto de retenciones en la fuente del impuesto a la renta por el período de enero a diciembre de 1997; AT-018, por concepto de retenciones en la fuente del impuesto a la renta por el período de enero a diciembre de 1998; AT-015, por concepto de impuesto a la renta por el ejercicio económico de 1997; AT-017, por concepto de impuesto a la renta, correspondiente al ejercicio económico de 1998; AT-012 por concepto de impuesto al valor agregado en calidad de agente de retención, correspondiente al período de enero a diciembre de 1997, AT-014, por concepto de impuesto al valor agregado en calidad de agente de retención, por el período de enero a diciembre de 1998; y, AT-016 por concepto de impuesto al valor agregado en calidad de agente de retención, por el período de enero a diciembre de 1999. Además se encuentran caducadas las actas AT-004, por concepto de consumos especiales, correspondientes al período enero a septiembre del 2000 y el acta AT-017 por concepto de impuesto al valor agregado en calidad de agente de percepción, correspondiente al período de enero a septiembre del 2000, tal como nos hemos pronunciado en los considerandos CUARTO Y QUINTO de esta sentencia, y aceptando la demanda de impugnación formulada por la COMPAÑÍA EMBOTELLADORA INDUSTRIAL LICORERA DE MANABÍ C.A. "CEILMACA", deja sin valor ni efecto jurídico alguno las actas AT-004 y AT-017 de los ejercicios correspondientes a los meses de octubre, noviembre y diciembre del 2000 al igual que las actas No. AT-005-2009 ICE-S.R.I.-DRM por impuesto de consumos especiales correspondientes al período de enero a

diciembre del 2001, del acta No. AT-006-2003-ICE-S.R.I.-DRM por concepto de impuesto a los consumos especiales de enero a septiembre del 2002, del Acta No. AT-019-2003-IVA-S.R.I.-DRM por concepto del impuesto al valor agregado en calidad de agente de percepción por el período comprendido de enero a diciembre del 2001 y el Acta No. AT-021-2003-IVA-S.R.I.-DRM por concepto del impuesto al valor agregado en calidad de agente de percepción por el período comprendido de enero a septiembre del 2002, por encontrarse viciadas de nulidad al crearse determinaciones de ICE prescindiendo de la resolución 018, y haber utilizado precios de venta al público de la compañía DIMANCIA, diferente de la compañía CEILMACA C.A, disponiéndose que de haberse emitido títulos de crédito por las actas impugnadas sean dado de baja y se proceda de acuerdo con la Ley.

2.7.- Es preciso poner de manifiesto que la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia resolvió el recurso planteado (129-2006) en sentencia de 27 de abril de 2007 a las 11h00. Sin embargo, dicha sentencia fue objeto de acción extraordinaria de protección ante la Corte Constitucional. Mediante resolución de 15 de diciembre de 2011, este organismo, al aceptar la acción, dejó sin efecto jurídico y sin valor alguno la indicada sentencia, por considerar que se vulneró el derecho constitucional a la motivación, previsto en el art. 76 numeral 7 literal I de la Constitución de la República y dispuso que el proceso regrese a la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia para que dicte la sentencia que corresponda.

III.- COMPETENCIA



Recurso No. 80-2012

3.1.- Esta Sala es competente para conocer y resolver el presente recurso, de conformidad con lo dispuesto en el numeral 1 del art. 184 de la Constitución de la República del Ecuador, en concordancia con el art. 1 de la Codificación de Ley de Casación y el numeral 1, segunda parte, del art. 185 del Código Orgánico de la Función Judicial.

IV.- VALIDEZ PROCESAL

4.1.- 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.

V.- PLANTEAMIENTOS JURÍDICOS DEL RECURSO

5.1.- El recurso formulado por el Delegado Regional de la Procuraduría General del Estado de Manabí, no se lo considera para efectos del presente análisis, por cuanto el Procurador General del Estado no es parte en el proceso contencioso tributario (recursos Nos. 139-2006, 147-2006, 153-2006).

5.2.- El Director Regional Encargado del Servicio de Rentas Internas de Manabí formula los siguientes cargos, en contra de la sentencia de 2 de febrero de 2005 notificada el 3 del mismo mes y año, dictada por la Sala Única del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 4, con sede en Portoviejo.

Cargo 1: “aplicación indebida” del art. 94 del Código Tributario (causal primera).

Cargo 2: “falta de aplicación” de los arts. 72 de la Ley de Régimen Tributario Interno (causal primera).

Cargo 3: “falta de aplicación” del art. 272 de la Constitución Política de la República (sic) (causal primera).

Cargo 4: “aplicación indebida” de la resolución No. 176 publicada en el Registro Oficial No. 957 de mayo 31 de 1996 (causal tercera).

VI.- CONSIDERACIONES DEL TRIBUNAL DE CASACIÓN

6.1. El recurso de casación es un medio de impugnación, extraordinario, limitado y formalista que busca tutelar el derecho, a través de una correcta aplicación de la norma jurídica en las sentencias o autos resolutivos, alcanzando la supremacía de los valores de la seguridad jurídica.

6.2.- Respecto a la causal tercera alegada por el Director Regional Encargado del Servicio de Rentas Internas de Manabí, esta Sala señala lo que el art. 3 de la Ley de Casación indica:

“3ra. Aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba, siempre que hayan conducido a una equivocada aplicación o a la no aplicación de normas de derecho en la sentencia o auto;”.



Recurso No. 80-2012

El recurrente fundamenta su recurso en virtud de esta causal indicando que ha existido en el fallo “**aplicación indebida**” de la resolución No. 176 publicada en el Registro Oficial No. 957 de mayo 31 de 1996.

La causal tercera del art. 3 de la Ley de Casación se refiere a lo que la doctrina denomina violación indirecta de la norma sustantiva y contempla varias situaciones jurídicas que no pueden darse simultáneamente y que deben ser individualizadas para su pertinente demostración en cada caso. La aplicación indebida es la atribución equivocada de una disposición legal o precepto jurídico a un alcance que no tiene; la falta de aplicación es la omisión que realiza el juzgador en la utilización de las normas o preceptos jurídicos que debían aplicarse a una situación concreta, conduciendo a un error grave en la decisión final; mientras que la errónea interpretación, consiste en la falta que incurre el juzgador al dar desacertadamente a la norma o precepto jurídico aplicado, un alcance mayor o menor o distinto, que el descrito por el legislador. La valoración de la prueba es una atribución jurisdiccional soberana o autónoma de los jueces o tribunales de instancia. El Tribunal de Casación no tiene otra atribución que la de fiscalizar o controlar que en esa valoración no se hayan violado normas de derecho que regulen expresamente la valoración de la prueba. En esta virtud, el recurrente, para que prospere el recurso de casación por la causal tercera debe cumplir las siguientes exigencias, que requiere la técnica jurídica: 1.- Identificar el medio de prueba en el que, a su juicio, se ha infringido la norma o normas de derecho que regulan la valoración de esa prueba; 2.- Identificar la norma o normas de derecho que regulan la valoración de esa prueba; 3.- Demostrar con razonamientos de lógica jurídica completos, concretos y exactos, en qué consiste la transgresión de la norma o normas de derecho que regulan la valoración de la prueba; 4.- Identificar las normas sustantivas o materiales que en la parte resolutive de la sentencia han sido equivocadamente aplicadas o no han sido aplicadas, por la trasgresión de

los preceptos jurídicos que rigen la valoración de la prueba. En el presente caso, el recurrente se ha limitado a señalar de forma genérica la indebida aplicación de la resolución No. 176 como norma de derecho infringida, pero no precisa cuál es el precepto jurídico aplicable a la valoración de la prueba que se ha transgredido, incumpliendo de esta manera con el segundo requisito enunciado, y tampoco cumple ninguno de los otros tres requisitos, pues el recurrente no precisa con la debida exactitud los fundamentos en los cuales se apoya la acusación. No se trata de elaborar un alegato, sino que, para fundamentar correctamente la causal, ésta debió ser desarrollada, correlacionándola con las normas de valoración probatoria, con el medio de prueba en el que se ha cometido la infracción, con la norma o normas sustantivas que en la parte resolutive de la sentencia han sido equivocadamente aplicadas o no han sido aplicadas, por la trasgresión de los preceptos jurídicos que rigen la valoración de la prueba con la demostración lógica y jurídica de la transgresión del precepto jurídico aplicable a la valoración de la prueba; la mera referencia de una resolución, sin razonar la infracción denunciada, no contribuye a precisar el recurso, por lo que esta Sala Especializada no puede realizar análisis al respecto.

6.3.- En atención a la causal primera alegada por el Director Regional Encargado del Servicio de Rentas Internas de Manabí, es preciso indicar, lo que el art. 3 de la Ley de Casación expresa:

“1ra. Aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, en la sentencia o auto, que hayan sido determinantes en su parte dispositiva”.

La causal primera del art. 3 de la Ley de Casación, tiene como limitante la revaloración de las pruebas y debe ser planteado a partir de los hechos probados en la sentencia. Dicha causal, tiene relación con lo que se denomina



Recurso No. 80-2012

vicios *in iudicando*, ya sea por aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de las normas de derecho o precedentes jurisprudenciales que hayan sido determinantes en la parte resolutive. En el presente caso, el recurrente ha alegado específicamente “aplicación indebida” del art. 94 del Código Tributario; y, “falta de aplicación” de los arts. 72 de la Ley de Régimen Tributario Interno y 272 de la Constitución Política de la República (sic), que a la letra dicen:

“Art. 94.- Caducidad.- *Caduca la facultad de la administración para determinar la obligación tributaria, sin que se requiera pronunciamiento previo:*

- 1. En tres años, contados desde la fecha de la declaración, en los tributos que la ley exija determinación por el sujeto pasivo, en el caso del artículo 89;*
- 2. En seis años, contados desde la fecha en que venció el plazo para presentar la declaración, respecto de los mismos tributos, cuando no se hubieren declarado en todo o en parte; y,*
- 3. En un año, cuando se trate de verificar un acto de determinación practicado por el sujeto activo o en forma mixta, contado desde la fecha de la notificación de tales actos.”*

Tipo de Norma: Ley 56

Publicación Registro Oficial 341

“Art. 72.- BASE IMPONIBLE. *La base imponible de los productos sujetos al ICE de producción nacional, se determinará sumando el precio ex - fábrica los costos y márgenes de comercialización, suma que no podrá ser inferior al precio de venta al público fijado por el fabricante o por las autoridades competentes si fuere del caso, menos el IVA y el ICE. A esta base imponible se aplicarán las tarifas ad - valorem que se establecen en esta Ley. Al 31 de diciembre de cada año o cada vez que se introduzca una modificación al precio, los fabricantes notificarán al Servicio de Rentas Internas la nueva base imponible y los precios de venta al público fijados para los productos elaborados por ellos.*

Para los productos importados sujetos al ICE, incluyendo los casos especiales a los que se refiere el artículo 58 de esta Ley, excepto cigarrillos, la base imponible se determinará incrementando el valor ex - aduana un 25%. Para los cigarrillos importados, la base imponible se determinará incrementando el valor ex - aduana un 110%.

El ICE no incluye el Impuesto al Valor Agregado y será pagado respecto de los productos mencionados en el artículo precedente, por el fabricante o importador en una sola etapa.

El precio de venta al público de los productos sujetos al Impuesto a los Consumos Especiales ICE, deberá fijar el fabricante en forma obligatoria, en un lugar visible del envase de cada uno de los productos gravados con este impuesto, de conformidad con lo que prescriba el Reglamento.”

Tipo de Norma: Ley 56

Publicación: Registro oficial 341

Nota: Artículo reformado por Art. 20 de Ley No. 41, publicada en Registro Oficial Suplemento 321 de 18 de Noviembre de 1999

“Art. 272.- La Constitución prevalece sobre cualquier otra norma legal. Las disposiciones de leyes orgánicas y ordinarias, decretos - leyes, decretos, estatutos, ordenanzas, reglamentos, resoluciones y otros actos de los poderes públicos, deberán mantener conformidad con sus disposiciones y no tendrán valor si, de algún modo, estuvieren en contradicción con ella o alteraren sus prescripciones.

Si hubiere conflicto entre normas de distinta jerarquía, las cortes, tribunales, jueces y autoridades administrativas lo resolverán, mediante la aplicación de la norma jerárquicamente superior.”

En atención a lo dicho, es preciso separar el análisis del recurso en relación a cada uno de los cargos formulados al amparo de esta causal, así:

6.3.1.- El actor en su demanda impugna las actas de determinación tributaria por conceptos de: Impuesto al Valor Agregado, Retenciones del Impuesto al Valor Agregado, Impuesto a la Renta, Retenciones del Impuesto a la Renta, Impuesto a los Consumos Especiales de los años 1997, 1998, 1999, 2000, 2001; y, 2002. Según el recurrente, la compañía actora al presentar las declaraciones por los impuestos que fueron objeto de verificación, omitió en el caso del impuesto a los consumos especiales (ICE), calcular su base imponible conforme lo exigía la normativa vigente en los períodos determinados, y como consecuencia de ello su declaración fue incompleta; así mismo, con respecto a

Recurso No. 80-2012

las retenciones de IVA y de Renta, sostiene que éstas fueron realizadas en parte, lo que conllevaría, según su criterio, a establecer que el plazo para contabilizar la caducidad debe ser el de seis años, produciéndose la aplicación indebida del art. 94 del Código Tributario. Al respecto, esta Sala Especializada ya se ha pronunciado en reiteradas ocasiones (fallos Nos. 12-2008, 152-2007, 122-2008, 133-2009, 163-2009) que opera la caducidad en seis años, únicamente cuando existe ocultación de rubros, que no es lo que ha ocurrido en el presente caso, pues lo que se evidencia, de acuerdo a las propias afirmaciones del casacionista, es que la empresa actora calculó la base imponible del impuesto a los consumos especiales, con un criterio diferente al que sostiene la administración tributaria, lo cual no significa que la declaración sea incompleta, no existiendo por lo tanto, la indebida aplicación del art. 94 del Código Tributario por parte del juzgador. En el caso *ut supra*, las órdenes de determinación emitidas por la administración fueron notificadas al contribuyente con fecha 23 de octubre de 2002, en este sentido, el art. 95 del Código Tributario establece que: *“Los plazos de caducidad se interrumpirán por la notificación legal de la orden de verificación, emanada de autoridad competente. (...)”*. La caducidad tiene efectos jurídicos extintivos, sin que se requiera pronunciamiento previo, el solo hecho del transcurso del plazo previsto en la ley es el que la materializa, en atención a lo referido, se establece claramente que ha caducado la facultad determinadora de la administración conforme lo establece el numeral 1 del art. 94 del Código Tributario, únicamente sobre las siguientes obligaciones que constan en las Actas de Determinación impugnadas: Impuesto a la Renta, Retenciones del Impuesto a la Renta de los ejercicios económicos 1997, 1998 (por cuando su declaración y pago es anual), Impuesto al Valor Agregado, Retenciones del Impuesto al Valor Agregado, Impuesto a los Consumos Especiales de los años 1997, 1998, y los



meses de enero a septiembre del año 1999 (por cuanto su declaración y pago es mensual).

6.3.2.- Sobre la alegación del recurrente que existe una “**falta de aplicación**” del art. 72 de la Ley de Régimen Tributario Interno (vigente al caso) y art. 272 de la Constitución Política de la República (sic), el primero señala las formas en las que se debe establecer la base imponible para los productos sujetos al ICE y, el segundo se refiere a la aplicación de la norma jerárquicamente superior. Atendiendo lo referido en el párrafo anterior, procederemos a considerar solo las Actas de Determinación Tributaria de impuesto a los consumos especiales correspondientes a los meses de octubre a diciembre del año 1999 y subsiguientes años 2000, 2001 y 2002. Para el efecto, debemos partir del criterio reiterado por esta Sala, que las disposiciones contenidas en el art. 72 de la Ley de Régimen Tributario Interno, establecen dos opciones de precios para la determinación de la base imponible para el pago del ICE: 1. El precio de venta al público que fije el contribuyente; o, 2. El precio que fije la autoridad tributaria, sin dar prioridad ni prevalencia a una u otra y menos que se tome el precio mayor como pretende la administración tributaria, ya que la conjunción disyuntiva “o” no deja duda para entender que se tratan de dos opciones de precios. En la especie, ha ocurrido lo siguiente:

6.3.2.1.- En cuanto a los meses de octubre, noviembre y diciembre del año 1999, de la sentencia impugnada se evidencia que, el Servicio de Rentas Internas ha basado su acta determinación en la Resolución No. 004 emitida por la Directora General del Servicio de Rentas Internas de 6 de enero del 2000 y publicada en el Segundo Suplemento del Registro Oficial No. 358 del 11 de enero del 2000. En efecto, en el Acta Definitiva de Determinación Tributaria No. AT-003-2003-ICE-SRI-DRM de 20 de octubre de 2003, consta que: “*La Base*

Imponible establecida por la Compañía Embotelladora Industrial Licorera Manabí C.A. 'Ceilmaca', para el efecto del cálculo de el (sic) Impuesto a los Consumos Especiales durante el período determinado, es inferior a los precios fijados por la autoridad competente, comunicadas en la Resolución No. 004 del 6 de enero del 2000...". Es necesario aclarar que, en este periodo, la administración tributaria no publicó los precios referenciales para el cálculo del ICE, por lo tanto no correspondía aplicar la referida Resolución con efecto retroactivo como pretende el Servicio de Rentas Internas. Claramente los arts. 3 y 5 del Código Tributario manifiestan:

"Art. 3.- Poder tributario.- Sólo por acto legislativo de órgano competente se podrán establecer, modificar o extinguir tributos. No se dictarán leyes tributarias con efecto retroactivo en perjuicio de los contribuyentes." El subrayado es de la Sala

"Art. 5.- Principios tributarios.- El régimen tributario se regirá por los principios de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad." (El subrayado es de la Sala).

En definitiva, la Resolución 004 dictada por la Directora General del SRI, al disponer imperativamente en enero del 2000 que los fabricantes de licores, en 30 días completen y paguen el impuesto a los consumos especiales ICE por los años 1997, 1998 y 1999, según precios referenciales que establece fuera de tiempo la Administración, está violentando el principio de la irretroactividad, no configurándose por consiguiente la falta de aplicación del art. 72 de la Ley de Régimen Tributario Interno vigente en ese período.

6.3.2.2.- En atención al período 2000, de la sentencia recurrida se desprende que el contribuyente liquidó y pagó el impuesto a los consumos especiales conforme a la Resolución No. 018 publicada en el Registro Oficial No. 13 de 9 de febrero del 2000. Al revisar el Acta Definitiva de Determinación Tributaria

No. AT-004-2003-ICE-SRI-DRM de 20 de octubre de 2003, fs. 64 a 76 de los autos se advierte que, la Administración Tributaria no aplicó la Resolución No. 018, y en su lugar “solicitó información a terceros”, para obtener la cadena de comercialización, procedimiento irregular por cuanto, como quedó indicado anteriormente, la determinación debió realizarse en base a los precios del propio contribuyente y, al no haberlos reportado, se debió aplicar la Resolución emitida por el Servicio de Rentas Internas, en atención a los precios referenciales a ser aplicados para el cálculo del impuesto a los consumos especiales para ese período (año 2000). No existe por lo tanto, la alegada falta de aplicación del art. 72 del Código Tributario reformado, que entró en vigencia en diciembre de 1999 mediante Ley 99-41, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 321 de 18 de noviembre de 1999.

VII.- DECISIÓN

7.1.- Como se evidencia, la decisión tomada Sala Única del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 4, con sede en Portoviejo, en la sentencia de 2 de febrero de 2005 notificada el 3 del mismo mes y año, no incurre en los vicios alegados por el recurrente.

7.2.- Por estas consideraciones, la Corte Nacional de Justicia, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, **Administrando justicia, en nombre del pueblo soberano del Ecuador, y por autoridad de la Constitución y las leyes de la República.**

VIII.- RESUELVE:

8.1.- NO CASAR la sentencia de mayoría dictada por la Sala Única del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 4, con sede en Portoviejo, el de 2 de febrero de 2005, con base en las consideraciones puntualizadas en el acápite VI de la presente sentencia.

8.2.- Sin costas.

8.3.- Actúa el Ab. Diego Acuña Naranjo de conformidad con el oficio No. 03-P-SCT-2014 de 8 de enero de 2014.

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



Dra. Maritza Tatiana Pérez Valencia

JUEZA PRESIDENTA



Dr. Juan Montero Chávez

CONJUEZ NACIONAL



Dr. José Luis Terán Suárez

CONJUEZ NACIONAL

Certifico.-



Ab. Diego Acuña Naranjo

SECRETARIO RELATOR

En Quito, a treinta de abril de dos mil catorce a partir de las quince horas, mediante boletas judiciales notifiqué con la sentencia que antecede a los señores: **COMPAÑÍA EMBOTELLADORA INDUSTRIAL LICORERA MANABI C.A CEILMACA**, en el casillero judicial No. 160 de los doctores Fernando Farfán y Germánico Maya. **COMPAÑÍA EMBOTELLADORA INDUSTRIAL LICORERA MANABI C.A CEILMACA**, en el casillero judicial No. 07 del Dr. Jorge Macas. **COMPAÑÍA EMBOTELLADORA INDUSTRIAL LICORERA MANABI C.A CEILMACA**, en el casillero judicial No. 193 de los doctores Nelson Olmedo Cisneros y Juan Boada Pérez. **DIRECTOR REGIONAL DE MANABI DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS**, en casillero judicial No. 568 del Ab. José Luis Loor. **PROCURADOR GENERAL DEL ESTADO** en el casillero judicial No. 1200. Certifico.-


Ab. Diego Acuña Naranjo

SECRETARIO RELATOR