



Facultad de Derecho

Tema:

Análisis del Precedente Jurisprudencial Obligatorio, Resolución No. 01-2023 de la Corte Nacional de Justicia respecto a la forma para determinar la base imponible del Impuesto a los Consumos Especiales, ICE, en el caso de bienes importados.

Trabajo de Titulación para la obtención del Título de Abogada

Presentada por:

Valeria Lisseth Veloz Guanopatín

Tutor:

Msc. Juan Francisco Martínez Castillo

Quito, junio de 2023

RESUMEN

La Constitución de la República del Ecuador, en los artículos 184, numeral 2 y 185, establece como una de las funciones de la Corte Nacional de Justicia, desarrollar el sistema de precedentes jurisprudenciales fundados en fallos de triple reiteración, contruidos por las sentencias emitidas por las salas especializadas de la alta corte; y además el procedimiento necesario para que la jurisprudencia de las salas constituya precedente jurisprudencial obligatorio.

Así, en los artículos 300 y 301 de la Constitución, en concordancia con los artículos 3 y 5 del Código Tributario, determinan bajo que principios y preceptos se encuentra constituido el régimen tributario ecuatoriano.

El presente trabajo pretende analizar cómo se determinó precedente jurisprudencial obligatorio el punto de derecho “La forma para determinar la base imponible del Impuesto a los Consumos Especiales, ICE, en el caso de bienes importados, se establece, de manera clara en el artículo 76 de la Ley de Régimen Tributario Interno, sin que proceda aplicarse un método de ponderación de precios de comercialización de un tercero que la norma no prevé, pues en el ICE, al ser un impuesto monofásico, el hecho generador es la desaduanización de los bienes importados”

Palabras clave: impuesto a los consumos especiales, ICE, precedente jurisprudencial, bienes importados, base imponible.

DECLARACIÓN DE ACEPTACIÓN DE NORMA ÉTICA Y DERECHOS

El presente documento se ciñe a las normas éticas y reglamentarias de la Universidad Hemisferios. Así, declaro que lo contenido en este ha sido redactado con entera sujeción al respeto de los derechos de autor, citando adecuadamente las fuentes. Por tal motivo, autorizo a la Biblioteca a que haga pública su disponibilidad para lectura dentro de la institución, a la vez que autorizo el uso comercial de mi obra a la Universidad Hemisferios, siempre y cuando se me reconozca el cuarenta por ciento (40%) de los beneficios económicos resultantes de esta explotación.

Además, me comprometo a hacer constar, por todos los medios de publicación, difusión y distribución, que mi obra fue producida en el ámbito académico de la Universidad Hemisferios.

De comprobarse que no cumplí con las estipulaciones éticas, incurriendo en caso de plagio, me someto a las determinaciones que la propia Universidad plantee.

Valeria Lisseth Veloz Guanopatín

C.I. 1725929184

DEDICATORIA

Dedico este trabajo a mis padres, Pedro y Rocío. Por su guía, dedicación, paciencia y amor incondicional.

A mi compañero de risas y aventuras infinitas, sin tu apoyo no lo habiéramos logrado.

A mi familia, por estar en los momentos más importantes de mi vida.

A mi amada y eterna Nina.

AGRADECIMIENTOS

Agradezco a mi tutor, Dr. Juan Francisco Martínez, por su ayuda en la materialización de este trabajo.

Mi especial agradecimiento al Dr. José Suing Nagua, por brindarme la oportunidad de formar parte de su equipo de trabajo.

A mis queridas compañeras, por su ánimo constante.

ÍNDICE

RESUMEN	2
DECLARACIÓN DE ACEPTACIÓN DE NORMA ÉTICA Y DERECHOS	3
DEDICATORIA	4
AGRADECIMIENTOS	5
RESUMEN	8
ABSTRACT	10
INTRODUCCIÓN	11
CAPÍTULO I	12
1.1 El Precedente Jurisprudencial en el Ecuador	12
1.2 La Administración Tributaria en el Ecuador	15
1.3 Facultad Determinadora de la Administración Tributaria	16
1.4 El Impuesto a los Consumos Especiales, ICE	18
1.5 Incidencia de la recaudación del Impuesto a los Consumos Especiales, ICE	20
CAPÍTULO II	22
1.6 Evolución del Artículo 76 de la Ley de Régimen Tributario Interno	22
1.7 Jurisprudencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia	24
1.7.1 Resolución No. 285-2020, Juicio No. 09501-2019-00164	24
1.7.2 Resolución No. 218-2021, Juicio No. 17751-2013-0092	26
1.7.3 Resolución No. 587-2021, Juicio No. 17751-2015-00160	28

1.7.4	Resolución No. 389-2022, Juicio No. 09501-2019-00351	30
1.7.5	Resolución No. 105-2021, Juicio No. 09501-2019-00165	32
1.8	Consideraciones	33
CAPÍTULO III		34
1.9	Problemas encontrados	34
1.9.1	Resolución No. 285-2020, Juicio No. 09501-2019-00164.....	34
1.9.2	Resolución No. 218-2021, Juicio No. 17751-2013-0092.....	35
1.9.3	Resolución No. 587-2021, Juicio No. 17751-2015-00160.....	36
1.9.4	Resolución No. 389-2022, Juicio No. 09501-2019-00351	36
1.9.5	Resolución No. 105-2021, Juicio No. 09501-2019-00165	37
1.10	Solución a la problemática	37
1.11	Precedente Jurisprudencial Obligatorio: Resolución 01-2023	38
1.12	Consideraciones	38
CONCLUSIONES.....		41
REFERENCIAS		43
NORMATIVA.....		45

**ANÁLISIS DEL PRECEDENTE JURISPRUDENCIAL
OBLIGATORIO, RESOLUCIÓN NO. 01-2023 DE LA CORTE
NACIONAL DE JUSTICIA RESPECTO A LA FORMA PARA
DETERMINAR LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO A LOS
CONSUMOS ESPECIALES, ICE, EN EL CASO DE BIENES
IMPORTADOS.**

Autor: Valeria Lisseth Veloz Guanopatín

Correo electrónico: vlvelozg@hotmail.com

RESUMEN

La Constitución de la República del Ecuador, en los artículos 184, numeral 2 y 185, establece como una de las funciones de la Corte Nacional de Justicia, desarrollar el sistema de precedentes jurisprudenciales fundados en fallos de triple reiteración, contruidos por las sentencias emitidas por las salas especializadas de la alta corte; y además el procedimiento necesario para que la jurisprudencia de las salas constituya precedente jurisprudencial obligatorio.

De igual forma, en los artículos 300 y 301 de la Constitución, en concordancia con los artículos 3 y 5 del Código Tributario, determinan bajo que principios y preceptos se encuentra constituido el régimen tributario ecuatoriano.

El presente trabajo pretende analizar cómo se determinó precedente jurisprudencial obligatorio el punto de derecho “La forma para determinar la base imponible del Impuesto a los Consumos Especiales, ICE, en el caso de bienes importados, se establece, de manera clara en el artículo 76 de la Ley de Régimen Tributario Interno, sin que proceda aplicarse un método de ponderación de precios de comercialización de un tercero que la norma no prevé,

pues en el ICE, al ser un impuesto monofásico, el hecho generador es la desaduanización de los bienes importados.”

Palabras clave: impuesto a los consumos especiales, ICE, precedente jurisprudencial, bienes importados, base imponible

ABSTRACT

The Constitution of the Republic of Ecuador, in its articles 184, number 2 and 185, establishes as one of the functions of the National Court of Justice, to develop the system of jurisprudential precedents based on triple reiteration rulings, built by the rulings issued by the specialized chambers of the high court; and also the necessary procedure for the jurisprudence of the chambers to constitute binding jurisprudential precedent.

Likewise, articles 300 and 301 of the Constitution, in accordance with articles 3 and 5 of the Tax Code, determine the principles and precepts under which the Ecuadorian tax system is constituted.

The purpose of this paper is to analyze how binding jurisprudential precedent was determined on the point of law "The manner to determine the taxable base of the Special Consumption Tax, ICE, in the case of imported goods, is clearly established in article 76 of the Internal Tax Regime Law, without the application of a weighting method of marketing prices of a third party that the rule does not provide, since in the ICE, being a single-phase tax, the generating event is the customs clearance of imported goods".

Key words: excise tax, ICE, jurisprudential precedent, imported goods, taxable amount, tax base

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo abordará el problema jurídico vertido de las sentencias de casación, en donde el Servicio de Rentas Internas, aplicaba métodos de ponderación de precios de comercialización de un tercero para establecer la base imponible del Impuesto a los Consumos Especiales, ICE, en el caso de bienes importados. La Corte Nacional de Justicia emitió la Resolución 01-2023 como precedente jurisprudencial obligatorio referente al caso de estudio.

En el primer capítulo, se realizará una breve descripción sobre los precedentes jurisprudenciales obligatorios; se enfocará en el estudio de la Administración Tributaria ecuatoriana, concretamente en el Servicio de Rentas Internas, SRI, realizando un énfasis en su facultad determinadora, y el concepto y aspectos del Impuesto a los Consumos Especiales, ICE.

En el segundo capítulo, como antecedente a la Resolución 01-2023, se realizará una breve descripción de las sentencias que conforman la misma; se recopilará y detallará cuáles fueron los argumentos y fundamentos analizados dentro de cada fallo de casación que conforman el precedente jurisprudencial obligatorio.

Como último punto, en el tercer capítulo se detallará la problemática existente de los fallos analizados y se examinará la Resolución 01-2023, en su conjunto, emitida como precedente jurisprudencial obligatorio por el Pleno de la Corte Nacional de Justicia.

CAPÍTULO I

1.1 El Precedente Jurisprudencial en el Ecuador

Con la expedición de la Ley de Casación en el año de 1993, la Corte Suprema de Justicia ahora Corte Nacional de Justicia, crea el precedente jurisprudencial obligatorio y vinculante para la aplicación de leyes, conforme a su artículo 19. La vulneración de los mismos podía ser revisado en casación bajo la causal primera del artículo 3 de la norma *ibidem*.

Art. 19.- Publicación y precedente.- Todas las sentencias de casación serán obligatoriamente publicadas en su parte dispositiva en el Registro Oficial y constituirán precedente para la aplicación de la Ley, sin perjuicio de que dichas sentencias sean publicadas en la Gaceta Judicial o en otra publicación que determine la Corte Suprema de Justicia.

La triple reiteración de un fallo de casación constituye precedente jurisprudencial obligatorio y vinculante para la interpretación y aplicación de las leyes, excepto para la propia Corte Suprema.

Igualmente la Corte Suprema de Justicia podrá emitir resolución obligatoria sobre puntos de derecho respecto de los cuales existan fallos contradictorios de las cortes superiores y tribunales distritales, aunque no le hayan llegado por vía de casación. La Corte Suprema resolverá sobre los fallos contradictorios ya sea por su propia iniciativa o a pedido de las cortes superiores o tribunales distritales. El Presidente de la Corte Suprema emitirá un instructivo para el adecuado ejercicio de esta atribución.

Con la promulgación de la actual Constitución en el 2008, se le atribuye a la Corte Nacional de Justicia las facultades para emitir el sistema de precedentes jurisprudenciales obligatorios fundamentados en sentencias de triple reiteración, de acuerdo a los artículos 184 y 185 de la Carta Magna. Los fallos emitidos por las salas especializadas que contengan un mismo punto de derecho serán puestos en conocimiento del Pleno de la Corte Nacional de

Justicia, con la finalidad de analizar y considerar la pertinencia de emitir un nuevo precedente jurisprudencial obligatorio.

En palabras de Coronel Barraqueta (2020), la especialidad es un tema de suma importancia pues:

A diferencia de los jueces de la Corte Constitucional, la Corte Nacional de Justicia, en función del principio de especialidad, cuenta con salas para cada materia: civil, penal y menores infractores, laboral, contencioso administrativo, contencioso tributario, familia, niñez y adolescencia y son cada una de estas salas las que dentro de sus facultades y competencias y bajo los argumentos y razones que exponen en sus sentencias, las que promueven, con sus criterios ratificados en casos futuros y análogos, la creación de jurisprudencia vinculante, jurisprudencia que en algunos casos ha quedado vaciada por criterios de la Corte Constitucional que no necesariamente sean valederos. (p. 37)

La Corte Constitucional del Ecuador, ha establecido que tipos de precedentes judiciales existen en el sistema jurídico ecuatoriano. Es así que, en sentencia No. 1035-12-EP/20 se detalla la clasificación de los mismos, respecto a la relación jerárquica entre la autoridad que los estableció y aquellos a la que corresponde aplicarlos.

17. Los precedentes pueden ser, o bien, verticales, cuando provienen de una decisión judicial adoptada por un órgano jerárquicamente superior al de referencia, o bien, horizontales, cuando provienen de una decisión adoptada por un órgano del mismo nivel jerárquico que el de referencia. (...) 20. Cabe aclarar que un precedente horizontal no vinculante puede esgrimirse, no obstante, como argumento por las partes con finalidad persuasiva, correspondiendo al juez o tribunal a pronunciarse sobre tal argumento, cuando sea relevante

en el debate procesal. Lo mismo ocurre con el precedente vertical cuando este no es vinculante, es decir, cuando no existe una norma jurídica que le atribuya esta calidad.¹

Así mismo, en sentencia No. 1791-15-EP/21, la Corte determinó la vinculatoriedad de los precedentes para la Corte Nacional de Justicia, basándose en los argumentos de la sentencia 1035-12-EP/20 antes mencionada.

24. Como se desprende de la cita, el constituyente ha establecido las condiciones para que un precedente sea vinculante en sentido horizontal para la Corte Nacional de Justicia, como lo son, (i) la reiteración por tres ocasiones de la misma opinión sobre un mismo punto de derecho, y (ii) el pronunciamiento conforme del pleno de la Corte Nacional de Justicia, dotando a dicha reiteración con el carácter de jurisprudencia obligatoria; condiciones que no se encuentran cumplidas en el presente caso.²

En sentencia No. 668-17-EP/22, el órgano constitucional se pronunció sobre el carácter auto vinculante de los precedentes refiriéndose a:

31. [...] Es preciso puntualizar que los precedentes auto-vinculantes no requieren de un número específico de pronunciamientos sobre el mismo punto, es decir, un precedente auto-vinculante puede existir con independencia de un fallo de triple reiteración. Por ejemplo, en la Sentencia N°. 33-17-EP/21 de 21 de diciembre de 2021, esta Corte concluyó que la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia vulneró el derecho a la igualdad del accionante, al concluir que la *ratio decidendi* empleada en un caso análogo obligaba a la Sala resolver de la misma forma, en razón del *stare decisis*.³

De acuerdo, al máximo órgano del sistema constitucional ecuatoriano (2022), los precedentes pueden ser horizontales (hetero y auto vinculantes) o verticales. El fundamento de una decisión judicial adoptada por los jueces de un tribunal obliga a los juzgadores a

¹ Corte Constitucional del Ecuador, Sentencia 1035-12-EP/20 de 22 de enero de 2020.

² Corte Constitucional del Ecuador, Sentencia 1791-15-EP/21 de 27 de enero de 2021.

³ Corte Constitucional del Ecuador, Sentencia 668-17-EP/22 de 20 de abril de 2022.

resolver igual en el futuro frente a un caso análogo, en el caso del precedente auto vinculante. El precedentes hetero-vinculante se fundamenta en una decisión judicial adoptada por los juzgadores que integran un tribunal, y este obliga a otros juzgadores del mismo tribunal que, en el futuro, tuvieren que resolver un caso análogo. En sistema jurídico ecuatoriano no se establece la hetero vinculatoriedad del precedente horizontal para las decisiones tomadas por los tribunales de las salas de las cortes provinciales y otros órganos jurisdiccionales de instancia.

El precedente será hetero-vinculante para la Corte Nacional de Justicia, cuando cumpla con los requisitos de: se reiteración del mismo criterio sobre el mismo punto de derecho por tres ocasiones; y, el pronunciamiento del pleno de la Corte Nacional de Justicia, aprobando la reiteración como precedente jurisprudencial obligatorio, cumpliendo con la disposición del artículo 185 de la Constitución de la República.

1.2 La Administración Tributaria en el Ecuador

De acuerdo con la normativa ecuatoriana, la Administración Tributaria está conformada por distintos órganos, los cuales ejercen diferentes funciones en cuanto a gestión tributaria. De esta forma, la Administración Tributaria se encuentra conformada por:

1. Administración Tributaria Central
 - a. Servicio de Rentas Internas
 - b. Servicio Nacional de Aduana del Ecuador
2. Administración Tributaria Seccional
3. Administración Tributaria de Excepción

En el Ecuador, el Servicio de Rentas Internas es la institución encargada de realizar la determinación, recaudación y cobro de los tributos internos. Esta fue creada en el año 1997 por la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, en la que la califica como una

entidad de derecho público con autonomía administrativa y financiera, facultada con herramientas y mecanismo para el control tributario en la determinación y gestión de cobro de impuestos a los contribuyentes. (Bustos, 2007)

1.3 Facultad Determinadora de la Administración Tributaria

La Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, en su artículo 2, numeral 2 le concede a la institución la capacidad de efectuar la determinación, recaudación y control de los tributos internos del Estado y de aquellos cuya administración no esté expresamente asignada por Ley a otra autoridad.

Por su parte, el artículo 67 del Código Tributario establece las facultades de la Administración Tributaria, estas son: facultad reglamentaria, facultad determinadora de la obligación tributaria, facultad resolutoria de los reclamos y recursos de los sujetos pasivos, facultad sancionadora por infracciones de la ley tributaria o sus reglamentos y, facultad recaudadora de los tributos.

Conforme al profesor Luis Toscano Soria (2006), el ejercicio de las facultades por parte de la Administración Tributaria es necesario para lograr los fines asignados a los tributos; estas se las realizan mediante actos que son puestos en conocimiento del administrado y pueden dar lugar a acciones administrativas o contenciosas. La finalidad de los tributos es que el Estado obtenga recursos necesarios para el cumplimiento de sus objetivos; es así que la Administración Tributaria, en este caso, el Servicio de Rentas Internas tiene como función principal ejercer la potestad impositiva de aplicar la ley para recaudar los mismos. Respecto a la facultad determinadora, el Código Tributario establece:

Art. 68.- Facultad determinadora.- La determinación de la obligación tributaria, es el acto o conjunto de actos reglados realizados por la administración activa, tendientes a establecer,

en cada caso particular, la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo.

El ejercicio de esta facultad comprende: la verificación, complementación o enmienda de las declaraciones de los contribuyentes o responsables; la composición del tributo correspondiente, cuando se advierta la existencia de hechos imponibles, y la adopción de las medidas legales que se estime convenientes para esa determinación.⁴

En la normativa ecuatoriana, el acto de determinación no solo es ejercido por la Administración Tributaria sino que también los sujetos pasivos pueden ejercerlo mediante declaraciones con la finalidad de conocer el monto de la obligación. (Toscano Soria, 2006) La determinación es un conjunto de acciones reguladas que concluyen con un acta de determinación, de la cual el administrado puede cuestionar su validez dentro de un tiempo determinado en la ley. El Código Tributario en el artículo 88 clasifica a la determinación por declaración del sujeto pasivo, por actuación de la Administración y por modo mixto.

La determinación del sujeto activo la norma la divide en: directa, presuntiva y mixta. Así, la determinación directa se encuentra sustentada en la declaración del sujeto pasivo (contribuyente), basada en la información contable con relación al hecho generador del impuesto a establecerse. Por otro lado, la determinación presuntiva se origina cuando la determinación directa no se ha podido establecer por falta de información que soporte la declaración presentada por el sujeto pasivo o que la misma no se haya presentado; en estos casos la determinación presuntiva se justifica con indicios que permitan establecer el hecho generador, la base imponible y la cuantía del impuesto. Por último, la determinación mixta, la establece la Administración Tributaria con base a información solicitada a los propios contribuyentes.

⁴ Ecuador. Código Tributario, Suplemento del Registro Oficial No. 38, 14 de Junio 2005

En cuanto a la determinación de los sujetos pasivos, el artículo 89 del Código Tributario manifiesta que se la realizará mediante la correspondiente declaración, presentada en el tiempo, forma y con los requisitos que la ley disponga, una vez que se configure el hecho generador del respectivo tributo.

El ejercicio de la facultad determinadora de la obligación tributaria caducará sin que se requiera un pronunciamiento previo, en cuatro años contados desde la fecha en que el contribuyente presentó la declaración; en el caso de no haberse presentado la declaración por parte del sujeto pasivo, la facultad determinadora caducará en el plazo de seis años. Del mismo modo, la facultad determinadora caducará en un año contado desde la fecha de la notificación de tales actos, cuando se trate de verificar un acto de terminación por el sujeto pasivo o por forma mixta de acuerdo al artículo 94 del Código Tributario. Así, con base al artículo 95 de la norma *ibidem*, los plazos de la caducidad se podrán interrumpir por la notificación legal de la orden de verificación emitida por autoridad competente.

1.4 El Impuesto a los Consumos Especiales, ICE

El Impuesto a los Consumos Especiales, fue creado con la expedición de la Ley de Régimen Tributario Interno en el año de 1989, siendo este un impuesto cuyo objetivo principal es, por un lado gravar con una exacción los bienes suntuarios, y asimismo, tiene como fin extra fiscal el restringir el consumo de bienes dañinos para la salud. Previo a la creación del tributo con la denominación “ICE”, existían otras leyes e impuestos similares como: Impuesto a las Bebidas Gaseosas de 1977, Ley del Sistema Impositivo de Cigarrillos de 1979, Impuesto Selectivo al Consumo de la Cerveza de 1978, Impuestos a los Consumos Selectivos de 1983, Ley de Sistema Impositivo al Consumo Selectivo de Productos Alcohólicos de Fabricación Nacional de 1986. (Flores, Pico, & Alcívar, 2016) En este contexto, la dispersión normativa sobre los consumos especiales fue unificada con el impuesto en análisis.

En el Ecuador, existen tres tipos de tributos de acuerdo con el artículo 1 del Código Tributario, estos son: 1. impuestos, 2. tasas, y 3. contribuciones especiales o de mejoras. En el caso de estudio, el Impuesto a los Consumos Especiales, se encuentra normado dentro del Capítulo Tercero, a partir del artículo 75 de la Ley de Régimen Tributario Interno. Es un tributo que grava bienes y servicios nacionales o importados determinados en el artículo 82 de la norma *ibidem*.

“Se cobra a una serie de bienes y servicios de procedencia nacional o importados que detalla la ley y que son, fundamentalmente: tabaco, cigarrillos, bebidas gaseosas, perfumes y aguas de tocador, videojuegos, armas y municiones (no para las Fuerzas Armadas), focos incandescentes, vehículos, camionetas, furgonetas, camiones, aviones, avionetas y helicópteros (destinados al sector privado, no para aerolíneas), servicios de televisión pagada, servicios de casinos, salas de juegos y otros de azar, cuotas para clubes sociales, bebidas alcohólicas y cerveza. Existe un tarifario especial para cada uno de estos productos.”
(Paz y Miño, 2015)

El Impuesto a los Consumos Especiales, es un tributo catalogado por la doctrina como un impuesto indirecto, se lo denomina como un tributo real, instantáneo y objetivo. Así mismo, su característica principal es que se trata de un impuesto monofásico de primera etapa, ya que impone un gravamen en la primera fase de transferencia. Al ser calificado como un tributo real, éste grava el traspaso de dos tipos de bienes, los primeros llamados suntuarios (bien de lujo) y los segundos denominados perjudiciales para la salud. (De la Guerra, 2012)

Conforme al artículo 80 de la LRTI, son sujetos pasivos de ICE:

1. Personas naturales y sociedades fabricantes de bienes gravados con este impuesto.
2. Contribuyentes que realicen importaciones de bienes gravados con este impuesto.
3. Contribuyentes quienes presten servicios gravados.

4. Los establecimientos de comercio (sociedades, establecimientos permanentes en el Ecuador y personas naturales obligadas a llevar contabilidad) que comercialicen productos al por mayor o menor y que consten en el Registro Único de Contribuyentes con tres o más establecimientos abiertos; de la misma forma para el franquiciador y sus franquiciados, independientemente del número de sus establecimientos, que para facilitar el traslado de la mercadería entreguen fundas plásticas que sean o no requeridas por el adquiriente o consumidor para cargar o llevar productos.

De la misma forma, el sujeto activo del impuesto es el Estado, y se lo administrará a través del Servicio de Rentas Internas.

Por su parte el artículo 78 de la Ley de Régimen Tributario Interno, manifiesta que el hecho generador del impuesto en el caso de consumo de bienes de producción nacional será la primera transferencia, a título oneroso o gratuito, efectuada por el fabricante y prestador del servicio dentro del período respectivo. En cuanto a las mercancías importadas, el hecho generador será su desaduanización.

1.5 Incidencia de la recaudación del Impuesto a los Consumos Especiales, ICE

Durante el ejercicio fiscal 2022, el país alcanzó un record histórico en recaudación tributaria, obtuvo USD 17.164 millones en impuestos superando un 11% la meta fijada para este periodo, además de un crecimiento de 22.8% en comparación al año 2021 (USD 13.976 millones. (Servicio de Rentas Internas, 2023)

Según a las estadísticas proporcionadas por el SRI (2023), el Impuesto a los Consumos Especiales, recaudó USD 857 millones, durante el periodo 2022, representando un incremento del 3.2% en comparación al periodo 2021. Además, se verifica que el ICE, es

el cuarto impuesto más recaudado en el Ecuador después del Impuesto a la Renta (IR), Impuesto al Valor Agregado (IVA) y el Impuesto a la Salida de Divisas (ISD).

El total recaudado en Impuesto a los Consumos Especiales en el año 2023, durante el periodo enero – abril es de USD 285.699, correspondiente a USD 185.750 de ICE en Operaciones Internas (alcohol y productos alcohólicos, armas de fuego, bebidas energizantes, bebidas gaseosas, bebidas no alcohólicas, cerveza, cigarrillos, cuotas membresías de clubes, fundas plásticas, perfumes, aguas de tocador, servicios de televisión pagada, telefonía, vehículos) y, USD 99.919 de ICE en Importaciones.

El Presupuesto General del Estado, PGE, es el instrumento para determinar la gestión de recursos financieros, ingresos y gastos, de todas las instituciones del sector público, a excepto de las empresas públicas, seguridad social, banca pública y gobiernos autónomos centralizados. El Impuesto a los Consumos Especiales, ICE, forma parte de los ingresos permanentes del PGE, así como el IVA, ISD, tasas aduaneras, entre otros.

De acuerdo con la proforma del Presupuesto General del Estado, PGE, del año 2023, el Ministerio de Economía y Finanzas (2022) expone que el ICE en Operaciones Internas tiene un aporte del 61%, mientras que el ICE de Importaciones aporta con 39%. Para el ejercicio fiscal 2023 se estableció que el ICE representa un impacto negativo a los ingresos del presupuesto ya que se eliminó este impuesto en varios bienes y servicios como: calefones, telefonía fija, telefonía móvil y videojuegos, sin embargo, la reactivación de la industria ecuatoriana ha incrementado la recaudación total del impuesto.

CAPÍTULO II

1.6 Evolución del Artículo 76 de la Ley de Régimen Tributario Interno

La Ley de Régimen Tributario Interno⁵, se reformó con la entrada en vigor de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador el 01 de enero de 2008; donde el artículo 76 inciso primero de la LRTI señala las reglas para establecer la base imponible de bienes y servicios sujetos a ICE e identifica los métodos para productos de fabricación nacional como para bienes importados, señalando que:

Art. 76.- Base Imponible⁶.- 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 (PVP) 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 el precio ex fábrica o ex aduana, según corresponda, un 25% de margen mínimo presuntivo de comercialización. Si se comercializan los productos con

⁵ Ecuador. Ley de Régimen Tributario Interno, Registro Oficial No. 463, Suplemento 17 de noviembre de 2004 reformada por la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador, Registro Oficial No. 242, Tercer Suplemento de 29 de diciembre de 2007.

⁶ El artículo 76 de la LRTI, es reformado y sustituido varias veces hasta la fecha actual. Así tenemos: Sustituido por el Art. 132 de la Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-diciembre-2007; reformado por el Art.10 del Decreto Ley s/n, R.O. 583-S, 24-noviembre-2011; y, por el Art. 27 de la Ley s/n, R.O. 405-S, 29-diciembre-2014; y, reformado por el numeral 11 de la Disposición Reformativa Segunda de la Ley s/n, R.O. 652-S, 18-diciembre-201; y, Reformado por el numeral 6 del Art. 1 de la Ley s/n, R.O. 860-2S, 12-octubre-2016; y, reformado por Lit. a) del numeral 16 del Art. 1 de la Ley s/n, R.O. 150-2S, 29-XII-2017; y, sustituido por el Art. 30 de la Ley s/n, R.O. 111-S, 31-XII-2019).

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 aplicado el margen mínimo presuntivo, cuando de hecho se comercialicen los respectivos productos con márgenes mayores, se considerará un acto de defraudación tributaria.

Se entenderá como precio ex fábrica al aplicado por la empresas productoras de viene gravados con ICE en la primera etapa de comercialización de los mismos. Este precio se verá reflejado en las facturas de venta de los productores y se entenderán incluidos todos los costos de producción, los gastos de venta, administrativos, financieros y cualquier otro costo o gasto no especificado que constituya parte de los costos y gastos totales, suma a la cual se deberá agregar la utilidad marginada de la empresa.

Cuando la estructura de negocio del sujeto pasivo incluya la fabricación, distribución y comercialización de bienes gravados con este impuesto, para el cálculo del precio ex fábrica, se incluirá la utilidad marginada de la empresa.

El precio ex aduana considerará el valor en aduana de los bienes, las tasas y fondos recaudados por la autoridad nacional de aduanas y los demás rubros que se incluyen en el precio ex fábrica.

Norma vigente a la fecha, sustituida por el artículo 30 de la Ley s/n, Suplemento 111 del Registro Oficial de 31 de diciembre del 2019, manda lo siguiente:

Art. 76.- Base imponible.- La base imponible de los bienes y servicios sujetos al ICE, de producción nacional o bienes importados, se determinará según corresponda con base en las siguientes reglas:

1. El precio de venta al público sugerido por el fabricante, importador o prestador de servicios menos el IVA y el ICE;
2. El precio de venta del fabricante menos el IVA y el ICE más un treinta por ciento (30%) de margen mínimo de comercialización;

3. El precio ex aduana más un treinta por ciento (30%) de margen mínimo de comercialización;
4. Para el caso de la aplicación de la tarifa específica la base imponible será en función de unidades según corresponda para cada bien.

Sin perjuicio de lo señalado en los numerales anteriores, el Servicio de Rentas Internas podrá establecer la base imponible en función de precios referenciales de acuerdo a las definiciones que para el efecto se establezcan en el reglamento. La base imponible obtenida mediante el cálculo del precio de venta al público sugerido por el fabricante o importador de los bienes gravados con ICE, no será inferior al resultado de incrementar al precio de venta del fabricante, menos el IVA y el ICE o al precio ex aduana, más un treinta por ciento (30%) de margen mínimo de comercialización. La base imponible del ICE no considerará ningún descuento aplicado al valor de la transferencia del bien o en la prestación del servicio. La base imponible del ICE no incluye el impuesto al valor agregado y será pagado en una sola etapa.

La jurisprudencia que se analizó para emitir la Resolución No. 01-2023 que constituye precedente jurisprudencial obligatorio, fue resuelta con base en el artículo 76 de la Ley de Régimen Tributario Interno vigente al momento de resolver dichas causas.

1.7 Jurisprudencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia

1.7.1 Resolución No. 285-2020, Juicio No. 09501-2019-00164

Actor:	NANDESA S.A.
Demandado:	SRI (Recurrente).

Argumentos del Recurrente

El Servicio de Rentas Internas interpone recurso de casación en contra de la sentencia dictada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en Guayaquil, contra

la Resolución No. 09012019RREC09090679, por Impuesto a los Consumos Especiales del ejercicio fiscal 2015.

El SRI fundamenta su recurso por el caso segundo del artículo 268 del COGEP, por el vicio de falta de motivación de la sentencia, por infracción de los artículos 75 y 76 numeral 7 literal I de la Constitución de la República y 89 del COGEP, por cuanto considera errado que los juzgadores sin motivación señalen que la Administración Tributaria no especifica los parámetros que usa para el cálculo del ICE y, que según la Sala, no se contempla en el artículo 76 de la Ley de Régimen Tributario Interno ni en ninguna otra norma, lo que viola el artículo 4 del Código Tributario, al haberse creado una metodología de la que no se puede obtener un resultado determinado.

Argumentos del Tribunal de Casación

La Sala de concluye que el problema del artículo 76 de la LRTI se da, debido a que la compañía actora vende los productos importados a la empresa relacionada IMPORPARIS y ésta a sus clientes en diferentes precios, situación que no se encuentra tipificada expresamente en la norma citada. Que el SRI entiende que, si el tercero comercializa los productos a diferentes precios, incluyendo su utilidad, el margen presuntivo mayor, que es el que busca el artículo 76 de la LRTI (establece que se aplicará el margen mayor para determinar la base imponible) debe hacerse por medio de una ponderación de precios, método que no contempla la norma alegada.

Además, considera que los hechos valorados para la decisión de instancia no pueden ser causa de revisión en casación pues se consideran aceptados por las partes. En este sentido, la diferencia de los precios de venta realizados por un tercero no debe modificar la base imponible del importador, cuyas normas están perfectamente delimitadas en el artículo 76 de la Ley de Régimen Tributario Interno y, menos con el método ponderado que usa la Administración Tributaria, que no se encuentra establecido en la normativa vigente, por lo

que la sentencia cumple con los requisitos de motivación. Por lo expuesto, se resuelve no casar el fallo recurrido.⁷

1.7.2 Resolución No. 218-2021, Juicio No. 17751-2013-0092

Actor:	Agencia y Representaciones Cordovez S.A.
Demandado:	SRI (Recurrente).

Argumentos del Recurrente

El SRI interpone recurso de casación en contra de la sentencia dictada por la cuarta Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1, con sede en la ciudad de Quito, que declara con lugar la demanda propuesta por la compañía actora y, deja sin efecto legal alguno el acto administrativo contenido en el Acta de Determinación No. 1720100100307, por concepto de Impuesto a los Consumos Especiales del ejercicio fiscal 2007.

La Administración Tributaria fundamenta su recurso por la causal primera del artículo 3 de la Ley de Casación por el vicio de errónea interpretación de los artículos 76, 78 y 86 de la Ley de Régimen Tributario Interno y 16, 87, 89, 90 y 91 del Código Tributario, ya que considera que los juzgadores yerran en el forma de entender el contenido de la norma para establecer la base imponible del ICE en los bienes importados y el ejercicio de la facultad determinadora por parte de la Administración Tributaria.

Argumentos del Tribunal de Casación

En fallo de mayoría de la Corte Constitucional, resuelve la acción extraordinaria de protección planteada por la compañía actora y declara dejar en firme la sentencia de la Sala

⁷ Corte Nacional de Justicia. Resolución No. 285-2022, Juicio No. 09501-2019-00164

de lo Contencioso Tributario de casar la sentencia y deja sin efecto solo la parte referente a la sentencia de mérito.

La Sala de casación manifiesta que, el fallo de instancia declara errónea la interpretación del artículo 76 de la Ley de Régimen Tributario Interno, por lo que la aceptación del vicio conduce a revisar los argumentos por los que el Tribunal A quo da de baja los cargos del accionante en contra de los actos impugnados.

Que, a pesar de que se declara errónea la interpretación de la norma, coincide con la interpretación dada por el Tribunal A quo, en tanto que sobre el tema en discusión la sala sostiene: a) El ICE es un impuesto monofásico, que grava al fabricante o importador en la primera fase del proceso de comercialización; b) La Administración Tributaria está facultada a utilizar información de terceros para ejercer su facultad determinadora, siempre que tal información tenga relación con la actividad gravada y el hecho generador del sujeto pasivo, del importador, que en el presente caso no se da; c) No se puede sostener que las ventas de terceros (distribuidores) hacia otros terceros (consumidores finales) tenga relación alguna con la primera etapa de comercialización, porque estas son posteriores e independientes, una vez transferido el producto, luego del proceso de desaduanización a cargo del importador; y d) No se puede utilizar información de ventas al usuario o consumidor final para determinar base imponible, si las ventas no se dan del productor o importador al consumidor de manera directa.

En el presente caso, queda claro que la interpretación del artículo 76 de la Ley de Régimen Tributario Interno que realiza el Tribunal de instancia, es la que corresponde, y se emite sentencia de mérito y ratifica la declaratoria de invalidez de la resolución impugnada,

el acta de determinación N° 0920130100115, por ICE del periodo enero a diciembre de 2010.⁸

1.7.3 Resolución No. 587-2021, Juicio No. 17751-2015-00160

Actor:	PROALCO CIA. LTDA.
Demandado:	SRI (Recurrente).

El SRI interpone recurso de casación en contra del fallo dictado por la Cuarta Sala del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario, con sede en Guayaquil, que acepta la demanda propuesta por la compañía y declara la invalidez del acta de determinación No. 0920130100115, por concepto de ICE del año 2010. No se admite a trámite el recurso de casación que presenta la compañía PROALCO; se acepta a trámite el recurso de casación interpuesto por el SRI por la causal primera del artículo 3 de la Ley de Casación por el vicio de errónea interpretación del artículo 76 de la Ley de Régimen Tributario Interno. La Sala de casación mediante sentencia de 22 de septiembre de 2015 casa la sentencia recurrida y declara la legitimidad y validez jurídica del acta de determinación No. 0920130100115.

La compañía presenta acción extraordinaria de protección y mediante sentencia de mayoría, Caso No. 1943-15-EP/21, la Corte Constitucional resuelve: 1. Declarar la vulneración al debido proceso en la garantía de la motivación, el derecho al cumplimiento de normas y derechos de PROALCO CIA. LTDA y tutela judicial efectiva. 2. Acepta la acción extraordinaria de protección presentada. 3. Como medidas de reparación a. Dejar sin efecto la sentencia emitida, solamente en la parte referente a la resolución de mérito de la causa, una vez que se resolvió casar la sentencia recurrida. b. Ordenar que otro Tribunal resuelva y atienda las alegaciones del recurrente en torno a las razones para declarar la

⁸ Corte Nacional de Justicia. Resolución No. 218-2021, Juicio No. 17751-2013-0092

validez del acta de determinación tributaria, los jueces de casación deben mantener la decisión de casar la sentencia y emitir una de remplazo, c. Retrotraer el proceso al momento anterior a la emisión de la sentencia y disponer que se efectúe el sorteo correspondiente para que un nuevo tribunal emita la sentencia de mérito correspondiente. Se presenta un auto de aclaración de 10 de marzo de 2021.

Sentencia de Mérito del Tribunal de Casación

De acuerdo, a lo establecido en sentencia No. 1943-15-EP/21 emitida por la Corte Constitucional, la Sala de Casación emite sentencia de mérito y determina que, a pesar de haber sido declarada errónea la interpretación del artículo 76 de la LRTI, como consecuencia de dejar en firme la aceptación del recurso de casación por parte de la Corte Constitucional, coincide con la interpretación dada por el Tribunal A quo sobre el tema en discusión “dilucidar la forma de haber realizado el proceso de determinación por parte de la Administración Tributaria” y sostiene que, a) El ICE es un impuesto monofásico, que grava al fabricante o importador en la primera fase del proceso de comercialización; b) La Administración está facultada a utilizar información de terceros para ejercer su facultad determinadora, siempre que tal información tenga relación con la actividad gravada y el hecho generador del sujeto pasivo, del importador que, en el presente caso, no se da c) No se puede sostener que las ventas de terceros (distribuidores) hacia otros terceros (consumidores finales) tenga relación alguna con la primera etapa de comercialización, porque estas son posteriores e independientes, una vez transferido el producto, luego del proceso de desaduanización a cargo del importador; y, d) Consiguientemente, no se puede utilizar información de ventas al usuario o consumidor final para determinar base imponible, si tales ventas no se dan del productor o importador al consumidor de manera directa.

Con lo expuesto y dado que, en casación no corresponde una nueva revaloración de pruebas, en el presente caso, las ventas se dan de terceros distribuidores a consumidores finales, por lo que queda claro que la interpretación del artículo 76 de la LRTI que realiza la Sala de instancia, es la que corresponde, sin que se haya verificado que exista la errónea interpretación alegada por el SRI; en consecuencia, se ratifica la declaratoria de invalidez del acta de determinación N° 0920130100115, por Impuesto a los Consumos Especiales del período comprendido entre enero a diciembre de 2010.⁹

1.7.4 Resolución No. 389-2022, Juicio No. 09501-2019-00351

Actor:	MONEGAL CIA. LTDA.
Demandado:	SRI (Recurrente).

Argumentos del Recurrente

El SRI interpone recurso de casación en contra de la sentencia dictada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, que resolvió declarar con lugar la demanda propuesta por la compañía y la invalidez de la resolución impugnada No. 109012019RREC320333 y sus antecedentes, las actas de determinación No. 09201824901376893 del ejercicio 2016 y No. 09201824901374985 del ejercicio 2017 por concepto de Impuesto a los Consumos Especiales.

La Administración Tributaria fundamenta su recurso por el caso quinto del artículo 268 del COGEP por el vicio de errónea interpretación del artículo 76 de la Ley de Régimen Tributario Interno, y advierte que los juzgadores yerran en el sentido de la norma, pues esta

⁹ Corte Nacional de Justicia. Resolución No. 587-2021, Juicio No. 17751-2015-00160

no limita o excluye la forma como se debe llegar a obtener el precio de venta al público sugerido, que es uno de los parámetros para establecer el ICE.

Argumentos del Tribunal de Casación

La Sala de casación concluye que la compañía Monegal Cía. Ltda., vende los productos importados a la empresa relacionada y está a sus clientes en diferentes precios, situación que no se encuentra tipificada en la norma analizada y el SRI entiende que si el tercero comercializa los productos a diferentes precios, incluyendo su propia utilidad, el margen presuntivo mayor, que es el que busca el artículo 76 de la LRTI, debe hacerse por medio de una ponderación de precios de las ventas de IMPORPARIS S.A. (tercero), método de ponderación que no se encuentra establecido en la normativa vigente.

El Tribunal de instancia, señala que el SRI incurrió además en otro error como el de la temporalidad (datos anteriores a la importación) o el de la incidencia por volumen de ventas (datos utilizados en el análisis de cada cliente); criterio que es compartido por la Sala de casación; por tanto, si por el ejercicio de la facultad determinadora el SRI estimó que los precios de comercialización utilizados por la parte actora (sujeto pasivo del ICE), mantenían un margen mayor al mínimo declarado por el importador en la internación de los productos al país (25%) debió, en aplicación del principio de legalidad, simplemente aplicar ese margen mayor para obtener la base imponible del ICE, más no aplicar un método de ponderación de precios de comercialización de un tercero que el artículo 76 de la LRTI no prevé. Se evidencia la actuación arbitrara y apartada de la norma por parte de la Administración, con lo cual el Tribunal A quo no incurrió en la errónea interpretación del artículo 76 de la LRTI. No se casa la sentencia recurrida.¹⁰

¹⁰ Corte Nacional de Justicia, Resolución No. 389-2022, Juicio No. 09501-2019-00351

1.7.5 Resolución No. 105-2021, Juicio No. 09501-2019-00165

Actor:	CIDICSA S.A.
Demandado:	SRI (Recurrente).

Argumentos del Recurrente

El Servicio de Rentas Internas interpone recurso de casación en contra del fallo dictado por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en Guayaquil, en contra de la Resolución No. 109012019RREC100521, por concepto de Impuesto a los Consumos Especiales del ejercicio fiscal 2015, que declara caducada la facultad determinadora del periodo 2014 y modifica el acta de determinación del período 2015 y el recargo del 25% sobre el capital.

La administración Tributaria, fundamenta su recurso por el caso quinto del artículo 268 del COGEP por los vicios de errónea interpretación del artículo 76 de la Ley de Régimen Tributario Interno, falta de aplicación del artículo 17 del Código Tributario e innumerado a continuación del artículo 4 de la LRTI, ya que considera que el cálculo del ICE debe hacerse con los mayores márgenes, pero que al no existir un solo margen mayor sino varios, se aplicó el método de cálculo de ponderación de los precios de venta de los productos comercializados por la parte actora, a través de las ventas efectuadas por la compañía IMPORPARIS, por ser esta una sociedad relacionada a CIDICSA S.A., debido a que un mismo producto tuvo diferentes precios de venta.

Argumentos del Tribunal de Casación

La Sala de casación manifiesta que, sobre la errónea interpretación del artículo 76 de la LRTI, comparte el criterio del Tribunal A quo pues dicha norma es clara en señalar que si se comercializan los productos con márgenes superiores al mínimo presuntivo antes

señalado, se deberá aplicar el margen mayor para determinan la base imponible con el ICE, por lo que, si por el ejercicio de la facultad determinadora el SRI estimó que los precios de comercialización utilizados por la parte actora (o su relacionada), mantenían un margen mayor al mínimo declarado por el importador en la internación de los productos al país (25%) debió, en aplicación del principio de legalidad, simplemente aplicar ese margen mayor, para obtener la base imponible del ICE, pero no proceder a aplicar un método de ponderación de precios de comercialización, que la norma alegada no prevé, por lo que dicha actuación es arbitraria y se desecha el cargo.

Sobre la falta de aplicación de los artículos 17 del Código Tributario e innumerado siguiente al artículo 4 de la LRTI que señala que, en el caso no se encontraba en discusión la existencia o no de operaciones entre partes relacionadas, o el ocultamiento de la realidad económica de estas operaciones, ni siquiera se discutía el por qué se utilizó los precios de comercialización de la empresa relacionada y no de la contribuyente, sino que el fundamento de la controversia consistía en la forma de determinar la base imponible del ICE, por lo que resulta improcedente la alegación de falta de aplicación de dichas normas. Además, añade que si existían observaciones de los peritajes realizados este hecho se debió alegar bajo el cargo correcto al ser la casación un recurso extraordinario y técnico. Por lo expuesto, se resuelve no casar el fallo recurrido.¹¹

1.8 Consideraciones

De las sentencias de casación analizadas, se puede determinar que el Servicio de Rentas Internas es la parte que recurre en todos los procesos. La similitud que se encuentra en los argumentos es que la Administración Tributaria, se atribuye una competencia que si bien se encuentra en la norma dentro de su potestad determinadora de tributos para

¹¹ Corte Nacional de Justicia. Resolución No. 105-2021, Juicio No. 09501-2019-00165.

establecer, en este caso, la base imponible del Impuesto a los Consumos Especiales, ICE, en bienes importados, imponiendo una metodología de ponderación estadística de precios de comercialización. Por lo que, a su parecer el artículo 76 de la Ley de Régimen Tributario Interno es interpretada erróneamente por los juzgadores.

Los juzgadores de casación determinan en los fallos analizados un mismo criterio; la implementación de método estadísticos de precios de comercialización de terceros utilizado por el Servicio de Rentas Internas es arbitrario y contrario a la norma. La Administración Tributaria le ha dado una interpretación extensiva al artículo 76 de la Ley de Régimen Tributario Interno, vulnerando los derechos del contribuyente.

CAPÍTULO III

1.9 Problemas encontrados

La problemática central que la Sala de Casación encontró en los casos analizados es:

“El Servicio de Rentas Internas considera que tiene la atribución de empelar métodos de ponderación de precios de comercialización de terceros, para determinar la base imponible en importaciones gravadas con ICE, según el artículo 76 de la Ley de Régimen Tributario Interno.”

1.9.1 Resolución No. 285-2020, Juicio No. 09501-2019-00164

- La Administración Tributaria determina la base imponible, en razón al margen mayor de comercialización y, aplica un cálculo estadístico para establecer el precio de venta del producto comercializado en el mercado.
- La interpretación que da la Administración Tributaria al artículo 76 de la LRTI es errónea y extensiva, ya que esta no prevé en ninguno de sus incisos metodologías de cálculo.

Cabe recalcar, que en este caso la Administración Tributaria en su recurso de casación acusa la falta de motivación de la sentencia por parte de la Sala de instancia, siendo que este concluye que el SRI, no argumentó ni detalló en la determinación cual fue la metodología para el cálculo de la base imponible.

1.9.2 Resolución No. 218-2021, Juicio No. 17751-2013-0092

- El uso de información de terceros para determinar el hecho generador del impuesto es un criterio desacertado por parte de la Administración Tributaria, ya que el hecho generador en importaciones es la desaduanización de los bienes.
- El Servicio de Rentas Internas manifiesta que el hecho generador del impuesto es la desaduanización y su base imponible es el precio de dicha transferencia, por tanto, los contribuyentes crearon compañías relacionadas con la actividad gravada y adquirirían la producción total al precio ex fábrica¹², más un margen de comercialización mínima, determinando la base imponible del impuesto que no guarda relación con el precio que llega al consumidor.
- Que según el artículo 76 de la Ley de Régimen Tributario Interno, expresamente determina que para importaciones la base imponible del ICE es el precio ex aduana¹³ más el margen de comercialización que es el mínimo del 25%, y si la comercialización se produce con márgenes superiores al mínimo, se aplica el margen mayor; si se infringe lo acotado, recae en defraudación tributaria.

La sentencia analizada, tuvo como antecedente una acción extraordinaria de protección que fue aceptada por la Corte Constitucional en la que se declara la vulneración del derecho a la motivación y tutela judicial efectiva de la compañía.

¹² Precio en la fábrica, no incluye otro cargo; como por ejemplo la entrega o impuestos posteriores.

¹³ Valor en aduana de los bienes, más tasas arancelarias, fondos y tasas extraordinarias recaudadas por la autoridad aduanera al momento de desaduanizar los productos importados.

1.9.3 Resolución No. 587-2021, Juicio No. 17751-2015-00160

- El SRI considera que el importador también es responsable por el margen agregado por terceros en la venta realizadas a consumidores, en el caso de que este realice la venta de las importaciones por encima del margen mínimo presuntivo del 25% sobre el valor ex aduana.
- La interpretación del artículo 76 de la LRTI por parte del SRI es errónea, al considerar que el importador está obligado a pagar el tributo, además de cometer defraudación tributaria.
- La Administración Tributaria utiliza métodos de ponderación de precios no establecidos en la normativa ecuatoriana para determinar la base imponible del impuesto.

En acción extraordinaria de protección de 13 de enero de 2021, se declaró la vulneración del debido proceso en la garantía de la motivación y se dispuso dejar sin efecto la sentencia de casación de 22 de septiembre de 2022 solamente en la parte que refiere a la decisión de mérito de la causa, ya que se resolvió casar la misma.

1.9.4 Resolución No. 389-2022, Juicio No. 09501-2019-00351

- La Administración Tributaria para determinar la base imponible del impuesto, utilizó como precio de venta al público los valores correspondientes de una tercera empresa que comercializa sus productos a diferentes precios, entendiendo que para cada cliente se determina un margen presuntivo mayor, de acuerdo al artículo 76 de la LRTI.
- El SRI considera que para establecer el cálculo de la base imponible del impuesto, se deber tomar los márgenes mayores, pero que al contar con varios márgenes, aplicó

una metodología de ponderación de precios de venta de los bienes comercializados por parte de la empresa actora a través de ventas efectuada por un tercero.

1.9.5 Resolución No. 105-2021, Juicio No. 09501-2019-00165

- El Servicio de Rentas Internas, crea un método por el cual promedia los valores de facturación de la compañía hacia terceros, respecto de cada bien importado, porque considera que según al artículo 76 de la LRTI se debe aplicar el mayor de los valores de comercialización.

1.10 Solución a la problemática

El eje de la controversia de los casos concretos analizados se centra en establecer si con base al artículo 76 de la Ley de Régimen Tributario Interno, se determinó la base imponible para el pago del Impuesto a los Consumos Especiales, ICE.

La Sala de Casación determina que la Administración Tributaria extralimitó su facultad determinadora al arbitrariamente crear métodos estadísticos y ponderación de precios de comercialización de terceros para establecer el cálculo de la base imponible del Impuesto a los Consumos Especiales en productos importados.

Los juzgadores además, manifiestan que el artículo 76 de la Ley de Régimen Tributario es claro y preciso en todo su contenido, el cual no prevé ningún método de ponderación.

En el caso de la utilización de información de terceros, los juzgadores dejan claro que la Administración Tributaria tiene la capacidad para hacerlo en ejercicio de su facultad determinadora, siempre y cuando la información tenga relación con la actividad gravada y el hecho generador del sujeto pasivo del importador, que en los casos analizados no se concretó.

Que la Administración Tributaria no puede afirmar que las ventas de terceros, distribuidores, hacia otros terceros, consumidor final, tenga relación con la primera etapa de comercialización, ya que estas se convierten en independientes después de la transferencia del producto luego de la desaduanización de las importaciones.

1.11 Precedente Jurisprudencial Obligatorio: Resolución 01-2023

El 03 de marzo de 2023, se publicó en el Segundo Suplemento del Registro Oficial 261, la Resolución No. 01-2023 expedida por la Corte Nacional de Justicia, que declara precedente jurisprudencial obligatorio el siguiente punto de derecho: “La forma para determinar la base imponible del Impuesto a los Consumos Especiales, ICE, en el caso de bienes importados, se establece, de manera clara en el artículo 76 de la Ley de Régimen Tributario Interno, sin que proceda aplicarse un método de ponderación de precios de comercialización de un tercero que la norma no prevé, pues en el ICE, al ser un impuesto monofásico, el hecho generador es la desaduanización de los bienes importados”

1.12 Consideraciones

Sin perjuicio de la reforma del artículo 76 de la Ley de Régimen Tributario Interno y la emisión de la Resolución 01-2023 del Pleno de la Corte Nacional de Justicia, aún queda latente el problema jurídico expuesto en los párrafos anteriores entre el administrado y el Servicio de Rentas Internas. La Administración Tributaria, en ejercicio de su facultad determinadora todavía cuenta con el tiempo para realizar actos de determinación en procesos no iniciados que estuvieron vigentes con el artículo 76 de la Ley de Régimen Tributario Interno antes de la reforma del 2019.

En los procedimientos ya iniciados y pendientes antes de la reforma de la norma y la expedición del precedente, el SRI está en la obligación de cumplir los preceptos y aplicar a cabalidad en dichos casos y los casos venideros que se rigen en artículo 76 de la Ley de

Régimen Tributario Interno vigente a la fecha de los sucesos, la aplicación de la Resolución 01-2023 y así evitar futuros conflictos suscitados de la interpretación errónea de la norma analizada.

Igualmente, los casos existentes que están pendientes de resolución judicial en los Tribunales Distritales Contenciosos Tributarios como en la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, tendrán la responsabilidad de emitir el criterio sentado en el precedente jurisprudencial obligatorio.

Tras la reducción de la tarifa del Impuesto a los Consumos Especiales, mediante Decreto No. 645, de 10 de enero del 2023, para las cervezas industriales y artesanales, cigarrillos, armas de fuego, fundas plásticas, bebidas no alcohólicas y gaseosas azucaradas; según datos del Servicio de Rentas Internas (2023), la recaudación del ICE registró una baja del 9.2%, debido a la reducción de importaciones a comparación del año 2022. Asimismo, dentro del primer trimestre del año, los ingresos por concepto del Impuesto a los Consumos Especiales, sufrió una reducción de USD 8 millones, representando una pérdida del 69.11% del mismo trimestre en el ejercicio 2022, que se recaudó USD 77 millones.

Cuadro 1.

Tabla de descripción y ajuste de tarifa del Impuesto a los Consumos Especiales

	Productos	Tarifa Actual	Tarifa Anterior
GRUPO I	Tabaco de los consumibles de tabaco calentado y líquidos que contengan nicotina	50%	150%
	Armas de fuego, armas deportivas y municiones	30%	300%
GRUPO II	Aviones, avionetas y helicópteros excepto aquellas destinadas al transporte comercial de pasajeros, carga y servicios; motos acuáticas, triceres, cuadrones, yates y barcos de recreo.	10%	15%
GRUPO IV	Cigarrillos	\$0,16 x unidad	\$0,17 x unidad
	Alcohol y bebidas alcohólicas	\$10,00 x lt.	\$10,36 x lt.
	Cerveza Industrial	\$13,08 x lt.	\$13,56 x lt.
	Cerveza Artesanal	\$1,50 x lt.	\$1,55 x lt.
GRUPO V	Bebidas no alcohólicas y gaseosas con contenido de azúcar mayor a 25g por litro de bebida	\$0,18 x 100g de azúcar añadida	\$0,19 x 100g de azúcar añadida
	Fundas plásticas	\$0,08 x funda plástica	\$0,10 x funda plástica

Elaborado por: Valeria Veloz G.

Fuente: Decreto No. 645.

Así, en el ejercicio fiscal 2023 el Presupuesto General del Estado, PGE, dejará de percibir USD 140 millones por reducción de impuestos ICE, IVA e ISD.

CONCLUSIONES

- La forma para determinar el Impuesto a los Consumos Especiales, ICE, en el caso de bienes importados se establece en el artículo 76 de la Ley de Régimen Tributario Interno de forma expresa, por tanto, no procede método de ponderación de precios de comercialización de un tercero.
- El ICE es un impuesto monofásico, de una sola etapa, por lo que la desaduanización de los bienes importados es su hecho generador.
- Si la Administración Tributaria tuviera la potestad de implementar una metodología para establecer la base imponible del ICE, nunca se podría establecer un resultado fijo, ya que existirían cientos de resultados diferentes basados en los precios de comercialización.
- La Administración Tributaria no estableció que método exacto fue utilizado en los casos analizados para realizar el cálculo de la base imponible del ICE, de esta forma pudo haber utilizado diferentes metodologías para establecer el cálculo.
- La jurisprudencia emitida por la Corte Nacional de Justicia es vinculante para los juzgados y tribunales inferiores; en este caso la Resolución 01-2023 que constituye precedente jurisprudencia obligatoria es vinculante para los Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario.
- El Precedente 01-2023, si bien resuelve el problema de la determinación del ICE en bienes importados, este solo puede ser aplicado en casos en conflicto que se encuentran pendientes de resolución y, que dentro de su normativa se encuentra la aplicación errónea del artículo 76 de la Ley de Régimen Tributario Interno vigente al análisis del precedente.

- El Impuesto a los Consumos Especiales, es el cuarto impuesto más recaudado en el Ecuador, representando una de las fuentes más importante de ingresos en tributos para el Presupuesto General del Estado.

REFERENCIAS

- Bustos, J. (2007). *El Impuesto al Valor Agregado y el Régimen de Facturación en el Impuesto a la Renta*. Quito: Cevallos Librería Jurídica.
- Coronel Barrezueta, J. E. (2020). *El precedente en el ordenamiento jurídico del Ecuador (Tesis de Maestría, Universidad Andina Simón Bolívar)*. Repositorio Digital, Quito. Obtenido de <https://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/7797/1/T3378-MDE-Coronel-El%20precedente.pdf>
- De la Guerra, E. (2012). *El Régimen Tributario Ecuatoriano*. Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones (CEP).
- Díaz Coral, M. E., & Gallegos, D. E. (2022). *Guía de jurisprudencia constitucional. El precedente judicial: actualizada a noviembre de 2022*. Corte Constitucional del Ecuador, Quito. Obtenido de http://bivice.corteconstitucional.gob.ec/bases/biblo/texto/GuiaPJ_2022/GuiaPJ.pdf
- Flores, J., Pico, A. L., & Alcívar, C. (2016). *El impuesto a los consumos especiales y su impacto en el consumo del cigarrillo en el Ecuador. Período 2007-2013*. Obtenido de <https://www.eumed.net/rev/caribe/2016/01/impuestos.html>
- Grupo FARO. (2021). Análisis del Presupuesto General del Estado para el 2022. Quito: Grupo FARO Recuperado de <https://grupofaro.org/wp-content/uploads/2021/06/Proforma-presupuestaria-2022-web.pdf>
- Ministerio de Economía y Finanzas. (2022). *Ministerio de Economía y Finanzas*. Obtenido de https://www.finanzas.gob.ec/wp-content/uploads/downloads/2022/11/Anexo-1_Justificativo-Proforma-2023.pdf

Paz y Miño, J. (junio de 2015). *Servicio de Rentas Internas*. Obtenido de <https://www.sri.gob.ec/estudios-investigaciones-e-indicadores>

Servicio de Rentas Internas. (9 de enero de 2023). *Servicio de Rentas Internas*. Obtenido de <https://www.sri.gob.ec/estadisticas-generales-de-recaudacion-sri>

Servicio de Rentas Internas (22 de octubre de 2020). *Impuesto a los Consumos Especiales*. Obtenido del Servicio de Rentas Internas: <https://www.sri.gob.ec/impuesto-consumos-especiales>

Toscano Soria, L. (2006). *Procedimientos Administrativos y Contenciosos en Materia Tributaria*. Quito: PUDULECO, Editores S.A.

NORMATIVA

Código Tributario, Suplemento del Registro Oficial No. 38, de 14 de junio de 2005.

Constitución de la República del Ecuador, Registro Oficial No. 449, de 20 de octubre del 2008.

Decreto No. 645 (Redúcese la Tarifa del Impuesto a los Consumos Especiales conforme el detalle contenido en el Decreto Ejecutivo), Segundo Suplemento del Registro Oficial No.235, de 23 de Enero 2023.

Ley de Casación, Derogada por la Disposición Derogatoria Segunda del Código s/n, Suplemento 506 del Registro Oficial de 22 de mayo de 2015.

Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, Registro Oficial No. 847, de 13 de noviembre de 1997.

Ley de Régimen Tributario Interno, Suplemento del Registro Oficial No. 463, de 17 de noviembre 2004.