



Juicio No. 09501-2018-00018

**JUEZ PONENTE: COHN ZURITA FERNANDO ANTONIO, JUEZ NACIONAL (E)
(PONENTE)**

AUTOR/A: COHN ZURITA FERNANDO ANTONIO

**CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO
TRIBUTARIO.** Quito, jueves 6 de febrero del 2020, las 16h26. **CORTE NACIONAL DE
JUSTICIA DEL ECUADOR**

SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO

PONENCIA DEL DR. FERNANDO ANTONIO COHN ZURITA

A S U N T O

Resolución del recurso de casación interpuesto por la abogada Odile Rendón Ycaza, procuradora fiscal del Director Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, en contra de la sentencia de mayoría dictada el 18 de mayo de 2018, a las 09h32, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, dentro del juicio de impugnación No. 09501-2018-00018, propuesto por el señor Seung Heon Yeo Chung, en calidad de Gerente y representante legal de la COMPAÑÍA PESQUERA Y CAMARONERA PESYCAM S.A., en contra de la Resolución No. 109012017RREC180233, de 16 de octubre de 2017, suscrita por Director Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas (en la que resuelve negar el reclamo administrativo propuesto por la mencionada compañía, y se ratifica de la Liquidación de Pago por Diferencias en la Declaración No. 09201706500238800, emitida por concepto de Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2012); sentencia en la que se resuelve dejar sin efecto la Resolución y Liquidación antedichas, por caducidad de la facultad determinadora de la administración tributaria.

1. ANTECEDENTES

1.1 Del contenido de la sentencia impugnada con relación al objeto del presente recurso de casación.- En la sentencia recurrida se resolvió dejar sin efecto la Resolución y la Liquidación referidas en el apartado anterior, porque, a criterio del Tribunal Distrital, había caducado la facultad

determinadora, al no ser aplicable al mismo el numeral 2 del artículo 94 del Código Tributario.

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

1.2.1 Auto de 15 de agosto de 2018, a las 09h13, dictado por el doctor Wilman Gabriel Terán Carrillo, Conjuez Nacional de la Corte Nacional de Justicia, en el que se declara la admisibilidad el recurso de casación interpuesto por el Servicio de Rentas Internas, por el vicio de errónea interpretación del numeral 2 del art. 94 del Código Tributario, al amparo del caso 5 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP).

1.2.2 Sorteo de la causa número 09501-2018-00018, efectuado por la Presidencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, mediante el que se radicó la competencia en el Tribunal de Casación integrado por el doctor Fernando Antonio Cohn Zurita, Juez Nacional (E) Ponente, la doctora Mónica Alexandra Heredia Proaño, Jueza Nacional (E); y, la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional (E).

1.2.3 Auto de 21 de enero de 2020, a las 15h50, dictado por la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, en la que se convoca a las partes a audiencia para el día lunes 27 de enero de 2020, a las 14h30, en la sala de audiencias del octavo piso, salón C, del edificio de la Corte Nacional de Justicia.

1.2.4 Audiencia oral en la que fueron escuchadas las partes procesales a través de sus procuradores judiciales: por el recurrente Servicio de Rentas Internas, la abogada María Alexandra Naranjo Naranjo; y por la parte actora, el abogado Diego Amén Polanco; quienes presentaron sus argumentos y alegaciones en defensa de sus mandantes, conforme consta en el Acta que obra a fojas 25 a 26 del expediente de casación.

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

2.1 De la jurisdicción y competencia.- Este Tribunal Especializado es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación, en virtud de las Resoluciones Nos. 188-2019 y 197-2019, emitidas por el Pleno del Consejo de la Judicatura; y en virtud de los Oficios Nos. 2365-SG-CNJ-ROG, 2364-SG-CNJ-ROG; y, 2363-SG-CNJ-ROG, de 3 de diciembre de 2019, suscritos por la Dra. Paulina Aguirre Suárez, en su calidad de Presidente de la Corte Nacional de Justicia; mediante los que se ha designado a las doctoras: Gilda Rosana Morales Ordóñez y Mónica Alexandra Heredia Proaño; y, al doctor Fernando Antonio Cohn Zurita, en calidad de Jueces Nacionales Encargados; así como

por el sorteo que consta en el proceso; y en atención a lo previsto en los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República Ecuador, 185 -segunda parte, número 1- del Código Orgánico de la Función Judicial, y artículo 269 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP).

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

2.3 Sentencia recurrida.- En la sentencia recurrida se dejó constancia que la compañía contribuyente presentó su declaración original de impuesto a la renta del año 2012 el 8 de abril de 2013, y la sustitutiva el 2 de mayo de 2013; y que se le notificó la comunicación de diferencias en la declaración, por costos y gastos inexistentes, el 22 de diciembre de 2016, y la Liquidación de Diferencias el 7 de abril de 2017. El Tribunal considera que debido a que la diferencia detectada no proviene de ocultación de ingresos, sino que más bien el contribuyente en su declaración informó la cuantía de costos y gastos, no aplica al caso el numeral 2 del artículo 94 del Código Tributario.

2.4 Fundamentación del recurso.- La casacionista fundamenta el cargo de errónea interpretación del numeral 2 del artículo 94 del Código Tributario, en las siguientes consideraciones: que debe analizarse el fin de la norma tributaria, que tiene por objeto evitar que los contribuyentes acudan a prácticas desleales que propicien la disminución ilegítima del pago de tributos; que no debe atenderse al rubro implicado (ingresos o gastos), sino la manera como el contribuyente procedió para disminuir el pago de sus impuestos, y de ello se inferirá si aplica la caducidad extendida (6 años), que es lo que ha ocurrido en este caso.

2.5 Problema jurídico planteado.- Esta Sala deberá decidir si el Tribunal de instancia interpretó erróneamente el numeral 2 del artículo 94 del Código Tributario, al considerar que no se había producido el supuesto previsto en dicha norma, en el caso concreto objeto de la resolución.

3. ANÁLISIS Y RESOLUCIÓN DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO

3.1 Del análisis del problema jurídico planteado.- El recurso de casación interpuesto por la Autoridad Tributaria se fundamenta en el caso 5 del art. 268 del COGEP que establece: ^a *Art. 268.- Casos. El recurso de casación procederá en los siguientes casos: 5. Cuando se haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho sustantivo, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, que hayan sido determinantes en la parte dispositiva de la sentencia o auto^o.* Este caso es conocido en la doctrina como la violación directa de la Ley, y que de configurarse el yerro jurídico de la sentencia, ésta debe ser corregida.

3.2 Atendiendo el sentido del fallo recurrido y la fundamentación del recurso, esta Sala considera que el alcance del numeral 2 del artículo 94 del Código Tributario ha sido definido por su intérprete auténtico, esto es, el legislador, mediante la Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo y Estabilidad y Equilibrio Fiscal, cuyo artículo 61 señala *“Disposición Interpretativa.- Interprétese el artículo 94 del Código Tributario en el sentido de que en los casos en que los contribuyentes hayan sustentado costos o gastos inexistentes y/o en facturas emitidas por empresas inexistentes, fantasmas o supuestas, se entenderá que se ha dejado de declarar en parte el tributo, y por lo tanto se aplicará la caducidad de 6 años respecto de la facultad determinadora de la Administración Tributaria”* .

3.3 La facultad de la Asamblea Nacional para interpretar las leyes con carácter generalmente obligatorio está conferida en el numeral 6 del artículo 120 de la Constitución. A nivel doctrinario, *“la interpretación legislativa o auténtica es la que emana del mismo poder que dicta la ley, del autor de ella y por eso se llama auténtica. Esta interpretación tiene fuerza obligatoria (1/4)”* (Luis Claro Solar, Explicaciones de Derecho Civil Chileno y Comparado, Volumen I, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 2013, página 115).

3.4 La norma interpretativa se entiende incorporada a la ley interpretada, que en este caso es el Código Tributario, promulgado en el año 1975, codificado en el año 2005 (sin que se haya alterado la numeración del artículo como efecto de la codificación), pues el legislador al interpretar no hace más que desentrañar el sentido que la norma siempre tuvo. En respaldo de esta postura se citan las siguientes fuentes legales, jurisprudenciales y doctrinales:

3.4.1 El numeral 23 del artículo 7 del Código Civil señala que *“Las leyes que se limiten a declarar el sentido de otras leyes se entenderán incorporadas en éstas”* .

3.4.2 El fallo de la, en ese entonces, Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia, dictado dentro de la causa 134-2004, publicado en el Registro Oficial Nro. 391, del martes 7 de noviembre del 2006, dispuso al respecto: *“SEXTO.- (1/4) La ley interpretativa ha de aplicarse a todas las situaciones ocurridas desde la vigencia de la ley interpretada, pues, lo que hace el Legislador es develar cual es el sentido que debió haberse dado a una norma desde su expedición. Este postulado se encuentra recogido en la regla 25 (hoy regla 23ª) del Art. 7 del Código Civil, norma que al intento dice que las leyes interpretativas se entenderán incorporadas en las leyes interpretadas. (1/4) Al tema se refiere también el conspicuo profesor de la Universidad de Chile don Luis Claro Solar quien sostiene iguales extremos y en forma paladina dice que la interpretación (1/4) no es una ley nueva sino la explicitación de la ley existente y por ella rige el pasado, mientras que las otras leyes sólo disponen para el porvenir (Derecho Civil Chileno y Comparado, TOMO PRIMERO, pp. 127)”* .

3.4.3 Juan Larrea Holguín (Derecho Civil del Ecuador, Cuarta Edición, Tomo I, Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito, 1984, página 129), expresa que en la ley interpretativa *“la nueva ley se entiende incorporada en la primera. La interpretación legislativa no hace sino aclarar el sentido verdadero de la ley anterior (1/4)°* .

3.4.4 En igual sentido se ha pronunciado la Corte Constitucional en Sentencia No. 009-SIN-CC, publicada en el Tercer Suplemento del Registro Oficial No. 93 del miércoles 2 de octubre de 2013: *“De lo dicho, se extrae que el legislador realiza una interpretación auténtica de la ley, pues al contrario de otros poderes del Estado, no crea una nueva disposición normativa, sino que es a su propia voluntad a la que le dota de alcance, por lo tanto la aclara, más no la declara primigeniamente. En este estado de la situación, es necesario establecer cuál es la naturaleza de una ley interpretativa. De lo expuesto con anterioridad, se puede concluir que el legislador es el intérprete auténtico de su propia voluntad, por medio de la cual logra hacer efectivos los propósitos por los cuales un enunciado normativo fue adoptado; así, el resultado de dicha interpretación se caracteriza por formar, sustancialmente, un mismo cuerpo normativo con la ley interpretada, compartiendo entonces una unidad material de objeto e identidad. (1/4) Razón por la cual, la ley interpretativa se entiende vigente desde el momento de expedición y en la vigencia de la ley interpretada°* .

3.5 Habida cuenta que, de acuerdo al artículo apartado 2.3 del presente fallo, en la sentencia recurrida se tienen como hechos ciertos la realización de la determinación luego de transcurridos 3 años (y menos de 6) desde la declaración (original o sustitutiva) hasta la determinación (notificación de la comunicación de diferencias o de la liquidación), y que la liquidación había establecido diferencias por costos y gastos inexistentes, lo que debe analizarse es si fue correcta la interpretación del Tribunal de instancia (cuestionada por el recurrente) en el sentido de que solo aplicaba la caducidad por 6 años por ocultamiento de ingresos y no por haber declarado los costos y gastos, considerados por la administración tributaria como inexistentes.

3.6 Conforme a la norma interpretativa referida en el apartado 3.2, cuando los contribuyentes hayan sustentado costos o gastos inexistentes, se entenderá que han dejado de declarar en parte el tributo, por lo que cabe la caducidad de 6 años. Con ello, es claro que el legislador ha dejado establecido que la norma siempre tuvo el sentido de que el artificio de declarar costos y gastos inexistentes (situación distinta a la de inexactitudes en cifras, o diferencia de criterios en cuanto a la deducibilidad tributaria de un costo o gasto que sí fue real), al reducir la base imponible y el impuesto causado, se encasilla en el supuesto de la falta de declaración de una parte del tributo.

3.7 Al haber el Tribunal de instancia dado la interpretación al numeral 2 del artículo 94 del Código

Tributario, en el sentido que solo la omisión de ingresos se encasilla en el supuesto descrito en dicha norma, y que en ningún caso, la declaración de costos y gastos se podría subsumir en el referido precepto, se incurre en la errónea interpretación acusada por el casacionista, puesto que si el costo o gasto cuestionado, es inexistente, esto es, que no hubo erogación por transacciones reales (que es la circunstancia por la que se fijó la diferencia en la Liquidación de Pago), sí se cumple el presupuesto normativo de declaración parcial, contenido en el numeral 2 ya mencionado; y por ello el Tribunal debía considerar que la determinación había sido efectuada en forma oportuna (sin incurrir en caducidad); es decir, esa errónea interpretación tuvo incidencia en la sentencia recurrida.

3.8 Por lo expuesto se configura el cargo alegado por el recurrente al amparo del caso 5 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos, de errónea interpretación del numeral 2 del art. 94 del Código Tributario, y **SE CASA** la sentencia de mayoría dictada el 18 de mayo de 2018, a las 09h32, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, dentro del juicio de impugnación No. 09501-2018-00018.

4. REEMPLAZO DE LOS FUNDAMENTOS DE LA SENTENCIA RECURRIDA

En aplicación del numeral 3 del artículo 273 del COGEP, se reemplazan los fundamentos erróneos de la sentencia recurrida, detallados en los apartados 7.3.4 (desde la frase *“ de lo que se puede deducir que las objeciones derivan en una diferencia de valores 1/4°*), 7.3.5, 7.3.6, 7.3.7 y 7.3.8 de la misma, por el siguiente: El artificio de declarar costos y gastos inexistentes (situación distinta a la de inexactitudes en cifras, o diferencia de criterios en cuanto a la deducibilidad tributaria de un costo o gasto que sí fue real), al reducir la base imponible y el impuesto causado, se encasilla en el supuesto de la falta de declaración de una parte del tributo. Si el costo o ingreso cuestionado, es inexistente, esto es, que no hubo erogación por transacciones reales (que es la circunstancia por la que se fijó la diferencia en la Liquidación de Pago), se cumple el presupuesto normativo de falta de declaración parcial, contenido en el numeral 2 del artículo 94 del Código Tributario; y por ello la determinación fue efectuada en forma oportuna (sin incurrir en caducidad).

5. RESOLUCIÓN

Por las consideraciones expuestas; esta Sala, **Administrando justicia, en nombre del pueblo soberano del Ecuador, y por autoridad de la Constitución y las leyes de la República**, resuelve:

5.1 Declarar sin lugar la demanda presentada el señor Seung Heon Yeo Chung, en calidad de Gerente y representante legal de la COMPAÑÍA PESQUERA Y CAMARONERA PESYCAM S.A., en contra

de la Resolución No. 109012017RREC180233, y consecuentemente se ratifica la legalidad y validez jurídica de dicha resolución, así como la de la Liquidación de Pago por Diferencias en la Declaración No. 09201706500238800. Se dispone, de acuerdo al artículo 324 del COGEP, que el monto caucionado por la parte actora en el proceso de instancia, aplique a la obligación que se confirma.

5.2 Sin costas

5.3 Comuníquese, notifíquese, publíquese y devuélvase a la Sala de origen.

COHN ZURITA FERNANDO ANTONIO

JUEZ NACIONAL (E) (PONENTE)

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL (E)

HEREDIA PROAÑO MONICA ALEXANDRA

JUEZ NACIONAL (E)