

Juicio No. 09501-2020-00302

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, viernes 26 de noviembre del 2021, las 12h30. **VISTOS:**

I

Agréguese el escrito presentado el jueves 25 de noviembre de 2021 por la parte recurrente, dentro del término que le fue concedido mediante auto emitido y notificado el jueves 18 del mismo mes y año.-----

II

En el auto antes mencionado se dispuso que la parte recurrente aclare su recurso en relación con la siguiente observación:

ª (1/4) V

Del examen del recurso se desprende lo siguiente: -----

5.1) La casacionista plantea como causal del recurso la quinta del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP), por errónea interpretación del artículo 94.2 del Código Tributario y por falta de aplicación de los precedentes jurisprudenciales de los juicios 133-2009, 152-2007, 12-2008 y 09501-2018-00022.----

5.2) En la sustentación de la errónea interpretación del artículo 94.2 del Código Tributario, en el apartado 4.1.2 (foja 204, antepenúltimo y penúltimo párrafos), la parte recurrente señala que el error de interpretación consistió en que el Tribunal ha considerado que el precepto aplica únicamente en los casos en que la conducta se hubiera producido respecto solo al rubro ingresos, con la acción de ocultamiento, considerando que esa interpretación restringe el sentido del precepto, señalando además que a este caso de impuesto al valor agregado el Tribunal ha aplicado la figura de ingresos que más bien se relaciona con el impuesto a la renta; sin embargo la parte recurrente, al fundamentar la falta de aplicación de precedentes jurisprudenciales (apartado VI.2), destaca fragmentos de los mismos que hacen relación a ocultamiento de ingresos y a impuesto a la renta, refiriendo que si el sujeto pasivo mediante su declaración respecto a la totalidad de sus ingresos incurre en omisiones, la administración tributaria podrá ejercer la facultad para determinar, por 6 años y que ª el Tribunal dejó de considerar los preceptos desarrollados sin considerar que el contenido de estos si trata de ocultamiento de ingresos y para lo cual se encuadra con lo que establece el

artículo 94 numeral 2 del Código Tributario (1/4)º.

5.2) A efecto de que se cumpla el requisito previsto en el numeral 4 del artículo 267 del COGEP, la parte recurrente deberá establecer en qué forma son compatibles y no excluyentes los cargos (que en relación a una misma causal) realiza por la errónea interpretación del artículo 94.2 del Código Tributario y por falta de aplicación de los precedentes jurisprudenciales en que también hace referencia al mismo art. 94.2.

VI

Por lo expuesto, de conformidad con lo establecido en el artículo 270 del COGEP, SE DISPONE QUE LA PARTE CASACIONISTA, DENTRO DEL TÉRMINO DE CINCO DÍAS, aclare su recurso de casación con relación a lo señalado en el del apartado V del presente auto.-----

III

3.1) En el escrito de aclaración la parte recurrente señala que la errónea interpretación se da exclusivamente por el artículo 94.2 del Código Tributario y la falta de aplicación se alega respecto de los precedentes jurisprudenciales, y que si se ha mencionado en los vicios denunciados la norma tributaria es porque se trata de la caducidad extendida.

3.2) El pedido de aclaración se originó en la contradicción que existía entre ambos cargos, pues: i) en cuanto a la errónea interpretación del artículo 94.2 del Código Tributario se reprochaba al Tribunal haber considerado que el precepto aplica únicamente en los casos en que la inconducta se hubiera producido respecto solo al rubro ingresos, con la acción de ocultamiento, considerando el recurrente que esa interpretación restringe el sentido del precepto, al limitarlo a que sea aplicable solo cuando se trate de ocultamiento de rubros o ingresos. considerando además que a este caso de impuesto al valor agregado el Tribunal ha aplicado indebidamente la figura de ingresos que más bien se relaciona con el impuesto a la renta; y ii) en lo que respecta a la falta de aplicación de precedentes jurisprudenciales, destaca fragmentos de los mismos que hacen relación a ocultamiento de ingresos, refiriendo que si el sujeto pasivo mediante su declaración respecto a la totalidad de sus ingresos incurre en omisiones, la administración tributaria podrá ejercer la facultad para determinar, por 6 años (sosteniendo en consecuencia que se debía aplicar el artículo 94.2 del Código Tributario con esos parámetros, que en el primer cargo condenaba).

3.3) En conclusión, el recurrente sostiene, a la vez, que el Tribunal interpretó mal el artículo 94.2 del Código Tributario al restringir la extensión del tiempo para que opere la caducidad a 6 años, a las situaciones de ocultamiento de ingresos, propio de impuesto a la renta y no de IVA que es el asunto

que se litiga; y al mismo tiempo acusa la falta de aplicación de precedentes jurisprudenciales que consagran la interpretación que en el otro cargo cuestionaba, esto es, que el artículo 94.2 del Código Tributario dispone la extensión del plazo para que opere la caducidad en caso de ocultamiento de ingresos.

3.4) A fines de evidenciar la incompatibilidad, que fue advertida en el auto por el que se pidió la aclaración, y que no ha sido superada en el escrito que se despacha, se reproducen textualmente las alegaciones del recurrente en el escrito de interposición de la casación:

En cuanto al cargo de errónea interpretación del artículo 94.2 del Código Tributario, el recurrente sostuvo (páginas 13 a 14; resaltado -negritas y subrayado- consta en el mismo escrito):

“La norma jurídica tributaria en efecto contempla diferentes plazos para que opere la caducidad de la facultad determinadora, según las diferentes circunstancias previstas; la norma legal indica que caduca la facultad de determinación en seis años desde la fecha en que venció el plazo para presentar la declaración de tributos cuando no se hubiere declarado o se hubiere declarado en parte, y es ésta última frase “en parte” la que el Tribunal ha omitido en su análisis, llegando a afirmar que los 6 años aplican únicamente cuando no se hubiere presentado declaración o se hubiere ocultado un tipo de rubro o ingreso, siendo que éste último presupuesto no se encuentra establecido en la norma, restringiendo o limitando el alcance de la norma legal, acción que el juzgador está vetado de realizar. Si el numeral 2 del artículo 94 del Código Tributario no contempla distinción en cuanto a tipo de ingreso o rubro, sino que se refiere a que cuando el tributo no sea declarado en todo o en parte, no debía el juzgador restringir el alcance de la norma jurídica, considerando el aforismo jurídico “donde la norma distingue, no debe distinguir el intérprete”.

El Tribunal comete el error de interpretar el numeral 2 del artículo 94 del Código Tributario limitando su sentido, es decir, entender que esta disposición es aplicable únicamente en los casos en que la inconducta del contribuyente se haya originado con respecto a un rubro en específico “INGRESOS” y además cuando se haya provocado una acción específica típica “EL OCULTAMIENTO”. Estos elementos no están ligados ni integrados de forma expresa a la norma legal invocada, sino que son el producto de la interpretación restrictiva que realiza el Juzgador.

Sin perjuicio de lo antes mencionado, aún en el caso de que se tenga por correcta la interpretación de la norma realizada por el Tribunal, en tratándose de impuesto al valor agregado se pretende aplicar la figura de ingresos que nada tiene que ver en la configuración del Impuesto al Valor Agregado, pues los ingresos se relacionan con el Impuesto a la Renta.

Interpretar la norma de manera aislada del hecho que se suscita hace que se pierda de vista el fin de la norma tributaria, que tiene como objeto evitar que los contribuyentes acudan a prácticas desleales que propician la disminución ilegítima del pago de tributos; es por ello que analizar la aplicación de la norma partiendo del caso concreto es esencial para establecer si en el mismo se produce la conducta que la norma jurídica intenta reprimir con la extensión de la facultad determinadora de la Administración Tributaria°.

En lo que respecta a la falta de aplicación de precedentes jurisprudenciales, el recurrente transcribió el texto de varios fallos (resaltado -negritas y subrayado- es del escrito):

Como ustedes pueden observar cada uno de los preceptos contiene una relación directa con el punto que el Tribunal aduce no fue tratado por el Servicio de Rentas Internas:

En la sentencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, sobre el juicio No. 133-2009, publicada en el R.O. 149 del lunes 23 de mayo de 2011 señala: "Que el Juez Fiscal de Quito en su resolución de 15 de marzo del 2002, reconoció en base a las pruebas aportadas durante el proceso, que existió doble facturación con la intención de disminuir considerablemente las ventas en sus declaraciones, lo que a su vez repercutió en un menor impuesto a pagar, por lo que se declara el cometimiento de la defraudación tipificada en las leyes tributarias. Corroborada esa información se encontró que hubo ocultamiento de ingresos por lo tanto la declaración parcial ya fue probada ante el Juez Fiscal de Quito, por lo que la administración tenía 6 años antes de que caduque su facultad determinadora (¼)°. (el subrayado y negrita corresponden a la Administración Tributaria)

En el punto quinto de la sentencia de la Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Nacional de Justicia, sobre el juicio No. 152-2007, publicada en el R.O. 89 del martes 23 de noviembre de 2010 se expone: "El acta de 11 de febrero del 2004 establece diferencias en contra de la empresa por no haber incluido en sus declaraciones la totalidad de ventas sujetas al ICE, siendo aplicable al caso el Art. 94 numeral segundo del Código Tributario que prevé la caducidad de seis años cuando no se hubiere declarado en todo o en parte los tributos. En mérito de las consideraciones expuestas, habiéndose infringido el Art. 94 del Código Tributario, la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional, ADMINISTRANDO JUSTICIA EN NOMBRE DE LA REPÚBLICA Y POR AUTORIDAD DE LA LEY, casa la sentencia de 25 de julio del 2007 expedida por la Tercera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1 y reconoce que no ha operado la caducidad alegada por la Empresa (¼)°. (el subrayado y negrita corresponden a la Administración Tributaria)

En el mismo sentido, en la parte pertinente del punto tercero de la sentencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, sobre el juicio No. 12-2008, de 18 de febrero de 2009, publicada en la Edición Especial del Registro Oficial No. 89, de 23 de noviembre de 2010, que respalda el fallo del expediente No. 59-94 de 17 de noviembre de 1998, publicado en el Registro Oficial No. 92 de 21 de diciembre de 1998, se señala:

“La Sala observa que la sentencia no valora todos los elementos y circunstancias en torno a si los ingresos detectados por la Administración y no declarados por el contribuyente constituyen o no ocultamiento de ingresos, omisión del juzgador que deviene en falta de aplicación de los principios aplicables a la valoración de la prueba, de manera especial del convenido en el artículo 13 y particularmente en el artículo 17 del Código Tributario. Para esta Sala la apreciación de los elementos y circunstancias que rodean la no inclusión de determinados ingresos en la declaración del contribuyente, no necesariamente puede significar ocultamiento pues podría provenir de errores, omisiones, olvidos de buena fe que no evidencien un ánimo deliberado de disminuir los ingresos y por ende la base imponible y el tributo. Elementos como la cuantía, el origen, la oportunidad de la percepción, pueden ser indicios de la existencia del ánimo deliberado de perjudicar al fisco y por ende no pueden ser considerados como ocultamiento. Por el contrario, cuando la cuantía del ingreso no declarado es significativa con relación al total del mismo o no pueda justificarse razonablemente el motivo de la omisión, el juzgador podría concluir que se trata de ocultamiento que en todo caso ha de ser deliberado para que se siga como consecuencia que la caducidad de la facultad verificadora se extienda en la magnitud señalada en el inciso segundo del artículo 94 del Código Tributario”.

En tales precedentes, se trata siempre de ingresos o de ventas (que finalmente son ingresos) y su ocultamiento en la declaración, disponiéndose que por ello se aplica la caducidad extendida. En suma, los precedentes (cuya falta de aplicación acusó en el segundo cargo) adoptan la interpretación que el recurrente censuró en el primer cargo.

Finalmente, y ya en forma más explícita dentro del cargo de falta de aplicación de los precedentes jurisprudenciales, la parte recurrente señala que la omisión de ingresos en la declaración configura la extensión del plazo para que opere la caducidad, constante en el art. 94.2 del Código Tributario (resaltado -negritas y subrayado- es del escrito):

De la revisión a la Liquidación de Pago No. 09201906502335593 por Diferencias en las declaraciones del Impuesto al Valor Agregado de los meses de julio, agosto, septiembre,

octubre, noviembre y diciembre del ejercicio fiscal 2014 se puede observar que el contribuyente no justificó debidamente el motivo de la omisión del Impuesto al Valor Agregado entre un periodo y otro correspondiente a las ventas a crédito de los meses antes referidos, lo cual constituye una disminución de impuesto que le correspondía pagar como consecuencia de la afectación a la base imponible del saldo de las ventas a crédito entre un mes y otro, por lo que se puede concluir que se configuró el precepto normativo establecido en el numeral 2 del artículo 94 de la Codificación del Código Tributario al verificarse las omisiones antes mencionadas en las declaraciones presentadas por el contribuyente, lo que permite la aplicación de la facultad determinadora dentro del plazo de 6 años, conformidad con la normativa tributaria antes señalada.

En este sentido, realizado el hecho imponible y cumplido el plazo establecido por la Ley para declarar el tributo, si el sujeto pasivo mediante su declaración de impuestos incurre en la omisión de la declaración respecto a la totalidad de sus ingresos tanto por la venta al contado, como por la ventas a crédito de manera que afecte a la base imponible y consecuentemente el impuesto a pagar, entonces la Administración Tributaria podrá ejercer su facultad para determinar y liquidar el impuesto, considerando desde ese momento el plazo para que opere la caducidad.

Es importante manifestar que de conformidad con lo establecido en el numeral 2 del artículo 94 del Código Tributario, la fecha en que venció el plazo para presentar la declaración de Impuesto al Valor Agregado por los meses de julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre del 2014 del contribuyente **PROCORPORATION S.A.** según el noveno dígito de su Registro Único de Contribuyentes (5) son las que se detallan el siguiente cuadro, por lo tanto, a la fecha de notificación de la Liquidación de Pago No. 09201906502335593 correspondiente a los referidos meses (24 de octubre de 2019), la facultad de la Administración para determinar la obligación tributaria no se encontraba caducada, toda vez que dicho acto de determinación fue notificado dentro del plazo de 6 años establecido en la normativa legal previamente señalada:

El Tribunal dejó de considerar los preceptos desarrollados sin analizar que en el contenido de estos si trata del ocultamiento de ingresos y para lo cual se encuadra con lo que establece el artículo 94 numeral 2 del Código Tributario (1/4)

3.5) No es de competencia del conjuer analizar la sentencia (más allá de la referencia que de ella se haya realizado en el mismo recurso para sustentar la causal), para verificar si los cargos son o no procedentes; pero sí lo es, la revisión de que la alegación contenga la explicación de la forma en que

se produjeron los vicios que sustentan las causales invocadas, de acuerdo a los artículos 270 y 267 -numeral 4- del COGEP, siendo en consecuencia procedente que en caso de verificarse que los cargos son excluyentes entre sí, se inadmita el recurso (previa petición de aclaración, de la que no se logre superar la anomalía en la presentación del nuevo escrito), puesto que los cargos incompatibles impiden que la Sala de Jueces puedan realizar un análisis de fondo. No podría la Sala de Jueces llegar a pronunciarse respecto de cargos excluyentes entre sí, donde se cuestiona la interpretación del Tribunal a un precepto y a la vez se acusa la falta de aplicación de precedentes jurisprudenciales que contienen justamente esa interpretación. Este conjuez no establece cuál es la interpretación correcta de la norma o de si se debían o no aplicar los precedentes jurisprudenciales (pues ello es de competencia de la Sala de Jueces), sino que detecta que el primer cargo, de alegación de la errónea interpretación normativa, colisiona con el segundo cargo, que se sustenta en la falta de aplicación de precedentes jurisprudenciales que, según la explicación que el mismo recurrente hace de tales precedentes, contiene la interpretación que en el primer cargo considera errada.

3.6) La Corte Constitucional ha determinado que el rechazo o inadmisión de casación por cargos incompatibles no constituye un análisis de fondo ni viola la tutela judicial efectiva: Sentencias 1193-15-EP/20 del 24 de junio de 2020, párrafos 25 a 27; 1969-15-EP/20 del 1 de julio de 2020, párrafos 20 a 23; 1864-12-EP/20 del 29 de julio de 2020, párrafos 18 a 20.

3.7) Existiendo los cargos incompatibles en la interposición del recurso, de los cuales se pidió la aclaración en términos claros, la parte recurrente no superó con su escrito de aclaración la observación realizada, por lo que la incompatibilidad subsiste y por tanto procede que el recurso sea inadmitido al no contener la fundamentación a la que se refiere el numeral 4 del art. 267 del COGEP.

3.8) Las características del recurso de casación, formalista, riguroso, técnico, que debe ser desechado por incumplimiento de los requisitos formales, ha sido así reconocido desde hace más de 20 años por la Corte Suprema de Justicia (caso 60-97, Sala de lo Administrativo, 18 de marzo de 1997, Registro Oficial Suplemento No. 99 del miércoles 2 de julio de 1997) hasta la actualidad por la Corte Nacional de Justicia (caso R8-2013-J774-2011, Registro Oficial Edición Jurídica 288 del lunes 3 de abril de 2017, Sala Especializada de lo Laboral, 4 de enero de 2013). La propia Corte Constitucional, en su actual integración, así lo ha admitido: *“La Corte ha señalado que la casación es un recurso extraordinario, rígido, que debe cumplir con los requisitos necesarios para fundamentar adecuadamente la causal alegada. Si no se observan los requisitos para plantear este recurso, se lo puede inadmitir y esa no es una razón para que se viole la tutela judicial efectiva”* (Sentencia 1331-15-ep/21, párrafo 18; en que se cita además la sentencia 923-13-ep/19, párrafo 36).-----

Por lo expuesto, de conformidad con lo establecido en el artículo 270 del COGEP, **SE INADMITE EL RECURSO PLANTEADO.**----

V

DEVUÉLVASE EL PROCESO AL TRIBUNAL DE ORIGEN.----

VI

NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE.----

COHN ZURITA FERNANDO ANTONIO
CONJUEZ NACIONAL

FUNCIÓN JUDICIAL

164164885-DFE

En Quito, viernes veinte y seis de noviembre del dos mil veinte y uno, a partir de las doce horas y cuarenta y tres minutos, mediante boletas judiciales notifiqué el AUTO que antecede a: PINTO RIZO MARIA LUCIA en el correo electrónico xavier-suarez@hotmail.es, vicenteflor@hotmail.com, gustavo_arcentales@hotmail.com. DIRECRORA ZONAL 8 DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS en la casilla No. 568 y correo electrónico mlcalero@sri.gob.ec, en el casillero electrónico No. 04009010001 del Dr./Ab. Servicio de Rentas Internas-Director Zonal 8, Guayaquil - Guayaquil Guayas; en la casilla No. 2424 y correo electrónico joe-mayorga@hotmail.com, juridico_rls@sri.gob.ec, yeanton@sri.gob.ec, en el casillero electrónico No. 0918775230 del Dr./Ab. MAYORGA BAYAS JOE ENRIQUE. No se notifica a PROCURADOR GENERAL DEL ESTADO por no haber señalado casilla. Certifico:


LIGIA MARISOL MEDIAVILLA
SECRETARIA RELATORA

