

**SENTENCIA**

**CORTE NACIONAL DE JUSTICIA:**

**SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO**

PONENTE: DRA. MAGALY SOLEDISPA

Quito, lunes 20 de abril del 2015, las 12h44.-

VISTOS: ANTECEDENTES: Viene a conocimiento de esta sala el recurso de casación planteado por la abogada Katia Yépez Padilla, a nombre de las directoras general y regional Norte del Servicio de Rentas Internas, contra la sentencia dictada el 26 de febrero del 2014, por la Quinta Sala del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario nro. 1, con sede en Quito, que aceptó parcialmente la demanda de impugnación deducida por el señor Raúl Fernando Rosero Rhea por los derechos que representa en calidad de apoderado y como tal representante legal de la compañía MP GRAPHICS y en consecuencia, deja sin efecto la resolución nº 117012009RREC019885, de 11 de noviembre del 2009, dictada por el director regional Norte del Servicio de Rentas Internas, *“en lo referente a los ingresos y 20% de recargo, y se confirma la parte referente a los gastos deducibles”*, dentro de la causa nro. 09503-2012-0002, seguida por la indicada empresa contra las autoridades tributarias de la referencia.

La pretensión jurídica del accionante es que en sentencia, se deje sin efecto la resolución administrativa nº 117012009RREC019885, *“emitida por el director regional del Servicio de Rentas Internas, de 11 de noviembre.”*(sic)

El recurso de casación ha sido concedido por la Quinta Sala del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario nro. 1, con sede en Quito, para ante la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, en auto de 27 de marzo del 2014 y, admitido a trámite por la Sala de Conjuenza y Conjuenes de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, en auto de 31 de julio de 2014, a las 08h30.

**JURISDICCIÓN Y COMPETENCIA:**

La sala es competente para conocer y resolver el recurso interpuesto, de conformidad con los artículos 184.1 de la Constitución de la República y 186 del Código Orgánico de la Función Judicial y, se encuentra debidamente conformada, en virtud de las resoluciones 01-2015 y 02-2015, adoptadas por el pleno de la Corte Nacional de Justicia, el 28 de enero del 2015 y publicadas en el Registro Oficial nº 445, de 25 de febrero del 2015, quedando conformada la sala por las juezas

nacionales, doctora Maritza Tatiana Pérez Valencia y Ana María Crespo Santos; y, por el juez nacional, doctor José Luis Terán Suárez, a quien por el sorteo correspondiente y en aplicación del art. 141 del Código Orgánico de la Función Judicial, se le asignó la ponencia de la causa. En virtud, de la formal excusa presentada por el doctor Terán Suárez, que fue calificada por la sala como inallanable y por tanto, procedente, correspondió subrogarlo en el conocimiento y resolución de la misma, a la doctora Magaly Soledispa Toro, conforme consta del acta de sorteo de 24 de octubre del 2014. Por lo que, encontrándose la causa en estado de resolver, se considera:

#### **PRIMERA: VALIDEZ PROCESAL**

Al presente recurso se le ha dado el trámite previsto por la ley de la materia. No se observa del expediente circunstancia alguna que pueda afectar la validez procesal y menos aún actuación que afecte las garantías constitucionales relativas al derecho al debido proceso.

#### **SEGUNDA: SOBRE LA NATURALEZA DEL RECURSO DE CASACIÓN**

Según el art. 309 del Código Orgánico Tributario, el recurso de casación en materia tributaria se debe tramitar con sujeción a lo dispuesto en la Ley de Casación. El art. 1 de dicha ley codificada, atribuye a la Corte Suprema de Justicia (hoy Corte Nacional de Justicia), las funciones de corte de casación, a través de sus salas especializadas. A su vez, el art. 10 del Código Orgánico de la Función Judicial establece el principio de unidad jurisdiccional y gradualidad, en función del cual, “la administración de justicia ordinaria se desarrolla por instancias o grados. La casación y la revisión no constituyen instancia ni grado de los procesos, sino recursos extraordinarios de control de la legalidad y del error judicial en los fallos de instancia”. Sobre el recurso de casación, tanto la jurisprudencia nacional como la doctrina, son concordantes respecto a su carácter extraordinario, formal, restrictivo y concreto, como medio de impugnación judicial. Corresponde a esta sala verificar las infracciones legales en que habría incurrido el tribunal juzgador, a la luz de los cargos que formula la recurrente, teniendo para el efecto, únicamente el apoyo de los insumos proporcionados por ésta en la fundamentación del recurso, pues como lo señala Edgardo Villamil Portilla : “En casación, (...) la sentencia es un juicio a la sentencia del Tribunal y no a la conducta del procesado o de las partes en el contrato. No hay, salvo excepciones, un juicio sobre los hechos del proceso: es un juicio a la sentencia, un contraste entre ella y la ley; por lo que el esfuerzo argumentativo y el tipo de sentencia son diferentes. Todo ello no descarta que, una vez casada la sentencia, la Corte Suprema de Justicia asuma el papel de juzgador de instancia y que los hechos tomen un papel protagonista, pero son dos funciones enteramente diferentes que señalan que una es la exigencia de la función de la Corte como Tribunal de Casación y otra como juez de instancia cuando debe

sustituir el fallo que ha sido casado”, y ello debido a que en nuestra legislación tributaria no existe casación oficiosa. Por tanto, el análisis del presente recurso se contrae exclusivamente a efectuar una confrontación entre los aspectos materia del recurso de casación y la sentencia dictada por el tribunal juzgador, en función de las pruebas actuadas ante esa instancia, sin que se pueda efectuar estudio, referencia o constatación de otra documentación pues, no se trata de un recurso de apelación, como deja claramente diferenciado el Código Orgánico de la Función Judicial.

### **TERCERA: FUNDAMENTOS DEL RECURSO DE CASACIÓN PLANTEADO**

El recurso de casación puesto a conocimiento y resolución de esta sala, previa admisión, se funda en la causal primera del art. 3 de la Ley de Casación, a cuyo efecto, la recurrente alega aplicación indebida del art. 41 de la Ley de Zonas Francas; errónea interpretación del art. 20 de la Ley para la Reformas de las Finanzas Públicas que sustituyó lo dispuesto por el art. 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno; errónea interpretación del art. 9 de la Ley de Régimen Tributario interno y falta de aplicación del art. 18 del Código Civil y del art. 30 del Código Tributario.

3.1 Respecto a los cargos por aplicación indebida del art. 41 de la Ley de Zonas Francas y errónea interpretación del art. 20 de la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas, formulados al amparo de la causal primera del art. 3 de la Ley de Casación, explica la recurrente que la sentencia ha reconocido el beneficio previsto en esta norma (art. 41 de la Ley de Zonas Francas), cuando no correspondía por encontrarse derogada, y que, para el ejercicio fiscal 2006, debía aplicarse lo previsto por el art. 20 de la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas, que sustituyó el art. 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

Agrega que la Ley Reformatoria de las Finanzas Públicas (Ley 24), publicada en el Registro Oficial (suplemento) nº 181, de 30 de abril de 1999, que se encuentra vigente hasta la actualidad, reformó el art. 40 (al 2006, art. 41) de la Ley de Zonas Francas, pues dicha norma contenía en su parte final la siguiente disposición:

“Art. 9.- Exenciones.- Para fines de la determinación y liquidación del impuesto a la renta, están exonerados exclusivamente los siguientes ingresos:

En la determinación y liquidación del impuesto a la renta no se reconocerán más exoneraciones que las previstas en este artículo, aunque otras leyes, generales o especiales, establezcan exclusiones o dispensas a favor de cualquier contribuyente,”

Que con posterioridad a la vigencia de la Ley de Zonas Francas y una vez que fue expedida la Ley Reformatoria de las Finanzas Públicas, de forma tácita se derogó la exoneración de impuesto a la renta que constaba en la misma, “pues se dejó expresa constancia de que prevalecería dicha disposición ‘aunque’, es decir ‘por más que’ otras leyes las establezcan. Además esta disposición fue específica para el caso de

impuesto a la renta por lo que no cabe comparar o hacer analogía con otros beneficios especiales constantes en otras normas de derecho (como la Ley Especial de Desarrollo Turístico o la Ley para Fomentar la Producción y Evitar el Éxodo Poblacional de la Provincia de Loja, etc.) pues cada beneficio tiene sus particularidades...”

También indica que las disposiciones finales cuarta y quinta del referido cuerpo legal –Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas-, ayudan a comprender el alcance de la norma, “tomando en cuenta la crisis financiera y económica que afectó al Ecuador en aquella época”:

CUARTA: Esta Ley deroga toda norma especial o general que se le oponga y solamente podrá ser reformada o derogada de manera expresa.

QUINTA: La presente Ley entrará en vigencia a partir de su publicación en el Registro Oficial, salvo lo relacionado con las normas sobre el Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto a la Renta, que entrarán en vigencia el 1 de mayo de 1999.

Expresa la recurrente que la disposición final segunda de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, publicada en el Registro Oficial (suplemento) 242 de 29 de diciembre de 2007, elevó a la categoría de Ley Orgánica al Código Tributario, señalando que este cuerpo legal y sus disposiciones prevalecerán sobre cualquier otro cuerpo de ley que tenga categoría general, anterior o posterior, que se le oponga. Para la recurrente, según el principio de reserva de ley, las normas tributarias determinarán el objeto imponible, los sujetos activo y pasivo, la cuantía del tributo o la forma de establecerla, las exenciones y deducciones.

Por ello, considera que al no contemplar la norma tributaria otra exención que las establecidas en el art. 9, la compañía accionante, al haber percibido ingresos gravados con impuesto a la renta, en su declaración correspondiente al ejercicio fiscal 2006, debió declarar y pagar el impuesto a la renta, conforme lo disponen las normas legales y reglamentarias que sustentaron el acto administrativo.

3.2 En lo relativo a los cargos por errónea interpretación del art. 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno y por falta de aplicación del art. 18 del Código Civil, la recurrente, en forma subsidiaria, alega que la exención de impuesto a la renta que mediante sentencia se le ha reconocido a la parte actora, no consta en las exenciones previstas en el art. 9 del primer cuerpo legal citado y se sustentó en una ley especial, la Ley de Zonas Francas, lo cual no es posible en función de esa disposición.

Indica que, en el evento de que la sala hubiera creído encontrar normas contradictorias, no cabía una interpretación literal, como lo hizo la sala juzgadora, sino aplicar los métodos de interpretación de la ley, previstos en el art. 18 del Código Civil; que en la especie, lo que correspondía era su interpretación atendiendo el espíritu de la ley; y,

3.3 Por último, con respecto al cargo por falta de aplicación del art. 30 del Código Tributario, la recurrente, a nombre de las autoridades tributarias demandadas, alega que la sentencia recurrida no ha permitido que se modifique la exención del impuesto a la renta para la compañía actora que es usuaria de zona franca, aun cuando expresamente fue derogada con una ley posterior; y,

3.4 Con estos antecedentes, la recurrente solicita se case la sentencia, con la “debidamente y correcta aplicación de las normas de derecho, desechando la demanda planteada por parte actora”.

Queda delimitado de esta manera el ámbito de análisis y resolución de la sala, conforme los principios que rigen la casación en el Ecuador.

#### **CUARTA: CONTESTACIÓN DEL RECURSO POR PARTE DEL ACCIONANTE**

Con la admisión del recurso de casación, se corrió traslado al accionante para que lo conteste fundamentadamente en el término de cinco días, según lo dispone el art. 13 de la Ley de Casación, quien para el efecto, expresa:

4.1 Respecto a los cargos por aplicación indebida del art. 41 de la Ley de Zonas Francas y errónea interpretación del art. 20 de la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas, formulados al amparo de la causal primera del art. 3 de la Ley de Casación, el accionante expone que la Ley de Zonas Francas, publicada en el Registro Oficial nº 625 de 19 de febrero de 1991, establecía un régimen tributario especial para los administradores y usuarios de la misma, determinando que:

Art. 16.- Toda persona natural o jurídica, nacional o extranjera, que desee establecerse en una zona franca, presentará su solicitud a la empresa administradora seleccionada, la cual aprobará o rechazará, de conformidad con la presente Ley y reglamentos pertinentes. Esta resolución será comunicada por la empresa administradora en el plazo de ocho días al CONAZOFRA, para su supervisión y control.

Agrega que el 17 de diciembre del 2001, se publicó en el Registro Oficial nº 475, la resolución emitida por el Consejo Nacional de Zonas Francas (CONAZOFRA) nº 2001-34, que en lo principal, dispone:

“Art. 1.- Registrar la calificación de la empresa MP Graphics Ltd. como usuaria para establecerse en la Zona Franca Metropolitana Sociedad Anónima METROZONA S.A., la misma que gozará de los beneficios constantes en la Ley de Zonas Francas y cumplirá las obligaciones citadas en la mencionada ley. La actividad autorizada es industrial y comercial para la impresión, encuadernado, terminados de productos de la industria gráfica, libros, revistas, afiches etiquetas, material publicitario, folletos, cajas, envases y otros impresos así como la comercialización en el exterior y en el mercado local. Además comercializará materias primas e insumos en la industria gráfica local”.

Dice el accionante que de conformidad con los arts. 66 y 43 de la Ley de Zonas Francas, las zonas francas son un régimen tributario especial que confiere a sus usuarios exoneración del pago del impuesto a la renta, por lo que, “todos los ingresos que reciban los usuarios de dichas zonas por las actividades económicas aprobadas y realizadas dentro de dicha zona, se entenderán como ingresos exentos para la liquidación y pago del impuesto a la renta”; y, que cualquier modificación o derogación de esa exoneración debe efectuarse en forma expresa.

Sostiene que el art. 34 del Código Tributario determina que la exención tributaria puede ser modificada o derogada por ley posterior pero que la concedida por determinado plazo, subsistirá hasta su expiración, sin importar el tipo de ley.

Indica que la Disposición General de la Ley de Beneficios Tributarios para Nuevas Inversiones Productivas, Generación de Empleo y Prestación de Servicios, publicada en el Registro Oficial nº 148 del 18 de noviembre del 2005, reformó el art. 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno, mandando que los incentivos y beneficios tributarios que se concedan en la referida ley, así como los previstos en la Ley de Zonas Francas, relativos a exoneración del impuesto a la renta, solo podrán ser modificados o eliminados por una ley posterior dictada expresamente para tal finalidad.

El accionante menciona que la autoridad tributaria ha omitido referirse a la última parte del art. 9 de la Codificación de la Ley de Régimen Tributario Interno, referida a la excepción hecha respecto a la Ley de Beneficios Tributarios para Nuevas Inversiones Productivas, Generación de Empleo y Prestación de Servicios.

MP GRAPHICS sostiene que como la exoneración por 20 años, fue establecida por la Ley de Zonas Francas, no se puede aplicar una ley posterior porque se estaría confiriendo un carácter retroactivo a la ley y que aun en el supuesto de que una ley posterior derogue expresamente lo determinado por esa ley, el derecho adquirido debe ser respetado hasta su total terminación.

Para el accionante, cuando el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, publicado en el Registro Oficial nº 351, de 29 de diciembre de 2010, derogó la Ley de Zonas Francas, dejó claro que las concesiones otorgadas al amparo de esta ley, continuarán operando bajo las condiciones vigentes al tiempo de su autorización, por el plazo que dure la concesión; y según él, condiciones, hace relación al: ‘Conjunto de circunstancias que determinan el estado de una persona o cosa’.

También indica que en atención a la consulta realizada el 20 de marzo del año 2000, por el presidente del Consejo Nacional de Zonas Francas, la autoridad tributaria se pronunció en el sentido de que: ‘La Ley de Zonas Francas establece que las empresas administradoras y los usuarios de las zonas francas, para todos sus actos, contratos,

que se cumplan dentro de las zonas francas, gozarán de una exoneración del ciento por ciento del Impuesto a la Renta o de cualquier otro que lo sustituya (...) en consecuencia, dentro de los límites de la zona franca, no procede el cobro del Impuesto a la Renta...”

Considera que al ser dicha absolución, posterior a la publicación de las Leyes de Zonas Francas y para la Reforma de las Finanzas Públicas (publicada en el Registro Oficial nº 181 de 30 de abril de 1999), y anterior a la resolución emitida por el Consejo Nacional de Zonas Francas (CONAZOFRA) nº 2001-34, publicada en el Registro Oficial nº 475, el 17 de diciembre del 2001, mediante la cual se registró la calificación de la empresa MP Graphics Ltd. como usuaria para establecerse en la Zona Franca Metropolitana Sociedad Anónima METROZONA S.A., la administración tributaria expresamente reafirmó el beneficio de exoneración de impuestos para usuarios de zona franca y fue vinculante en el proceder de su representada, por lo que cualquier cambio crea un perjuicio a la empresa.

Sostiene que MP Graphics Ltd., tiene un derecho adquirido que tiene que ser respetado hasta su total terminación.

4.2 En lo relativo a los cargos por errónea interpretación del art. 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno y por falta de aplicación del art. 18 del Código Civil, el accionante considera que como para el ejercicio fiscal del año 2006, estuvo vigente la Codificación de la Ley de Zonas Francas, y por ende, la exoneración del impuesto a renta, es aplicable el art. 10 de la Ley de Beneficios Tributarios para Nuevas Inversiones Productivas, Generación de Empleo y Prestación de Servicios.

Añade que la sentencia de 26 de febrero de 2014 fue dictada con apego estricto al sentido de la ley y a las normas aplicables, porque para el caso, dice, lo que se debe analizar y determinar es la plena vigencia de las referidas normas.

4.3 Por último, con respecto al cargo por falta de aplicación del art. 30 del Código Tributario, el accionante pide a la sala, se tenga en cuenta lo que “los autores del Derecho consideran sobre la derogación de la ley expresa y tácita”; y,

4.4 Solicita finalmente que “conforme los argumentos de hecho y de derecho, así como la doctrina expuesta en el presente escrito; y, amparados en lo que establecen (sic) la normativa señaladas,” se deseche el recurso de casación propuesto.

#### **QUINTA: ANÁLISIS DE LA SALA**

El recurso de casación se funda en la causal primera, por tanto, la sala, para analizar los vicios que se le atribuyen a la sentencia, debe previamente dejar establecido cuándo es procedente la causal primera del art. 3 de la Ley de Casación, pues no se

trata de un recurso de apelación sino de un recurso riguroso y formal. Así, la citada norma establece:

Art. 3.- CAUSALES.- El recurso de casación sólo podrá fundarse en las siguientes causales:

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

La invocación de la causal primera del art. 3 de la Ley de Casación, supone la infracción de una norma de carácter material, conforme lo ha puesto de manifiesto la doctrina internacional y la jurisprudencia nacional.

La sala analizará por separado los cargos propuestos contra la sentencia:

5.1 Respecto a los cargos por aplicación indebida del art. 41 de la Ley de Zonas Francas y errónea interpretación del art. 20 de la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas, formulados al amparo de la causal primera del art. 3 de la Ley de Casación, es preciso poner de manifiesto que con la Codificación de la Ley de Zonas Francas, publicada en el Registro Oficial nº 561 de 11 de abril de 2005, varió la numeración de sus disposiciones, por lo que, en lugar de corresponder al art. 40, debemos efectivamente referirnos al art. 41 de dicha, cuyo texto es el siguiente:

## Capítulo XII

### Del régimen tributario

Art. 41.- Las empresas administradoras y los usuarios de las zonas francas, para todos sus actos y contratos que se cumplan dentro de las zonas francas, gozarán de una exoneración del ciento por ciento del impuesto a la renta o de cualquier otro que lo sustituya, así como del impuesto al valor agregado, del pago de impuestos provinciales, municipales y cualquier otro que se creare, así requiera de exoneración expresa.

La aplicación indebida de una norma, conlleva un error de norma, que se manifiesta en el hecho de que la norma escogida para resolver el caso, no era la que correspondía.

La sentencia impugnada, en su número 7.1.2.7, señala: “Por lo tanto, por cuanto para el ejercicio fiscal 2006, dentro de un esquema jurídico tributario y aduanero constante en las normas jurídicas estuvo vigente y era aplicable el art. 41 de la Codificación de la Ley de Zonas Francas se concluye que la compañía MPG, para todos sus actos y contratos, dentro de la Zona Franca Metropolitana Sociedad Anónima METROZONA S.

A. estuvo exenta del pago del Impuesto a la Renta, y en tal virtud los ingresos determinados son ingresos exentos”.

En consecuencia, existiendo constancia de que la norma fue aplicada en la sentencia y que fue determinante en la resolución de la causa, corresponde analizar si su aplicación fue indebida.

Dice la administración tributaria que la supuesta aplicación indebida del art. 41 de la Ley de Zonas Francas, se produce por cuanto esa norma no estuvo vigente para el ejercicio económico 2006, al haber sido derogada por el art. 20 de la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas, que en criterio de la recurrente, es una norma especial de carácter tributario, que fue erróneamente interpretada.

La Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas, publicada en el Registro Oficial nº 181 de 29 de abril de 1999, en su art. 20, dispuso:

Art. 20.- Sustitúyase el artículo 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno, por el siguiente:

"Art. 9.- EXENCIONES.- Para fines de la determinación y liquidación del impuesto a la renta, están exonerados exclusivamente los siguientes ingresos:

1. Los dividendos y utilidades, calculados después del pago del impuesto a la renta, distribuidos, pagados o acreditados por sociedades nacionales, a favor de otras sociedades nacionales o de personas naturales, nacionales o extranjeras, residentes o no en el Ecuador;
2. Los obtenidos por las instituciones del Estado. Sin embargo, estarán sujetos a impuesto a la renta las empresas del sector público, distintas de las que prestan servicios públicos, que compitiendo o no con el sector privado, exploten actividades comerciales, industriales, agrícolas, mineras, turísticas, transporte y de servicios en general;
3. Aquellos exonerados en virtud de convenios internacionales;
4. Bajo condición de reciprocidad, los de los estados extranjeros y organismos internacionales, generados por los bienes que posean en el país;
5. Los de las instituciones de carácter privado sin fines de lucro legalmente constituidas de: culto religioso; beneficencia; promoción y desarrollo de la mujer, el niño y la familia; cultura; arte; educación; investigación; salud; deportivas; profesionales; gremiales; clasistas; y, de los partidos políticos, siempre que sus bienes e ingresos se destinen a sus fines específicos y solamente en la parte que se invierta directamente en ellos.

Para que la fundaciones y corporaciones creadas al amparo del Código Civil puedan beneficiarse de esta exoneración, es requisito indispensable que estas instituciones se encuentren inscritas en el Registro Único de Contribuyentes, lleven contabilidad y

cumplan con los demás deberes formales contemplados en el Código Tributario y esta Ley;

6. Los intereses percibidos por personas naturales por sus depósitos de ahorro a la vista pagados por entidades del sistema financiero del país;

7. Los que perciban los beneficiarios del instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, por toda clase de prestaciones que otorga esta entidad; las pensiones patronales jubilares conforme el Código de Trabajo; y, los que perciban los miembros de la Fuerza Pública del ISSFA y del ISSPOL; y, los pensionistas del Estado;

8. Los percibidos por los institutos de educación superior estatales, amparados por la Ley de Universidades y Escuelas Politécnicas;

9. Los percibidos por las comunas, pueblos indígenas, cooperativas, uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas y demás asociaciones de campesinos y pequeños agricultores, legalmente reconocidas, en la parte que no sean distribuidos;

10. Los provenientes de premios de loterías o sorteos auspiciadas por la Junta de Beneficencia de Guayaquil y por Fe y Alegría;

11. Los viáticos que se conceden a los funcionarios y empleados de las instituciones del Estado; el rancho que perciben los miembros de la Fuerza Pública; los gastos de viaje, hospedaje y alimentación, debidamente soportados con los documentos respectivos, que reciban los funcionarios, empleados y trabajadores del sector privado, por razones inherentes a su función y cargo, de acuerdo a las condiciones establecidas en el Reglamento de Aplicación del Impuesto a la Renta;

12. Los obtenidos por discapacitados, debidamente calificados por el organismo competente, en un monto equivalente al triple de la fracción básica exenta del pago de impuesto a la renta, según el artículo 36 de esta Ley; así como los percibidos por personas mayores de sesenta y cinco años, en un monto equivalente al doble de la fracción básica exenta del pago del impuesto a la renta, según el artículo 36 de esta Ley;

13. Los provenientes de inversiones no monetarias efectuadas por sociedades que tengan suscritos con el Estado contratos de prestación de servicios para la exploración y explotación de hidrocarburos y que hayan sido canalizadas mediante cargos hechos a ellas por sus respectivas compañías relacionadas, por servicios prestados al costo para la ejecución de dichos contratos y que se registren en el Banco Central del Ecuador como inversiones no monetarias sujetas a reembolso, las que no serán deducibles de conformidad con las normas legales y reglamentarias pertinentes;

14. Los generados por la enajenación ocasional de inmuebles, acciones o participaciones. Para los efectos de esta Ley se considera como enajenación ocasional aquella que no corresponda al giro ordinario del negocio o de las actividades habituales del contribuyente;

15. Las ganancias de capital, utilidades, beneficios o rendimientos distribuidos por los fondos de inversión, fondos de cesantía y fideicomisos mercantiles a sus beneficiarios, siempre y cuando estos fondos de inversión y fideicomisos mercantiles hubieren

cumplido con sus obligaciones como sujetos pasivos satisfaciendo el impuesto a la renta que corresponda; y,

16. Las indemnizaciones que se perciban por seguros, exceptuando los provenientes del lucro cesante.

En la determinación y liquidación del impuesto a la renta no se reconocerán más exoneraciones que las previstas en este artículo, aunque otras leyes, generales o especiales, establezcan exclusiones o dispensas a favor de cualquier contribuyente.

Para establecer la procedencia o improcedencia de estos cargos, es menester establecer cuál es el régimen jurídico aplicable al caso, en función de su ámbito temporal de validez.

Así, la empresa fue admitida como usuaria de zona franca, el 17 de diciembre del 2001, fecha en la que se publicó en el Registro Oficial nº 475, la resolución emitida por el Consejo Nacional de Zonas Francas (CONAZOFRA) nº 2001-34. A su vez, la Ley de Zonas Francas fue publicada en el Registro Oficial nº 625, de 19 de febrero de 1991, por lo que, en consecuencia, estaría amparada por la Ley de Zonas Francas, conforme lo reconoce la resolución respectiva. A su vez, la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas, publicada en el Registro Oficial nº 181 de 29 de abril de 1999, es posterior a la expedición de la Ley de Zonas Francas y a la resolución por la cual se le concede la calidad de usuaria de zona franca a la empresa accionante.

La Ley de Zonas Francas, contempla una serie de beneficios de diversa índole a los usuarios de zona franca, y por tanto, a los usuarios de la Zona Franca Metropolitana Sociedad Anónima, METROZONA S. A., como es en la especie. Entre estos beneficios se menciona en la ley, el de la exoneración total del impuesto a la renta, mientras que la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas, publicada en el Registro Oficial nº 181 de 29 de abril de 1999, en su art. 20, dispuso la sustitución del artículo 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno, por otro, mediante el cual se eliminaban exenciones del impuesto a la renta que dispersas en distintos cuerpos normativos.

Previamente, la sala considera pertinente establecer el propósito del legislador, al expedir la Ley de Zonas Francas, publicada en el Registro Oficial nº 625, de 19 de febrero de 1991, y que consta en la exposición de motivos que se exhibe:

Que es necesario promover el comercio exterior, principalmente las exportaciones no tradicionales; estimular la inversión extranjera y la transferencia tecnológica, y desarrollar actividades de producción que generen fuentes de trabajo y divisas en beneficio del país;

Que el Ecuador posee características socio - políticas estables y ubicación geográfica ventajosa, que garantizan el éxito de las zonas francas, localizadas en áreas delimitadas y provistas de incentivos tributarios, fiscales y aduaneros;

Que para lograr el funcionamiento del sistema de zonas francas se requiere instituir un ordenamiento jurídico que tenga como finalidad establecer un régimen legal ágil, claro y estable, que manifiesta la voluntad del Estado de mantener su competitividad internacional...

Esta ley fue derogada por la Ley No. 0, publicada en Registro Oficial (suplemento) nº 351 de 29 de diciembre de 2010, luego de haber sido codificada y publicada con el no. 4, en el Registro Oficial nº 562 de 11 de abril del 2005.

A su vez, la finalidad de la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas, publicada en el Registro Oficial nº 181 de 29 de abril de 1999, se la puede establecer en su exposición de motivos:

Que la legislación debe eliminar los mecanismos de elusión y racionalizar la proliferación de exoneraciones al impuesto a la renta, a los derechos arancelarios y la aplicación de la tarifa cero para la transferencia de bienes y prestación de servicios, de suerte que sólo los casos expresamente determinados en la Ley de régimen Tributario Interno y Ley Orgánica de Aduanas gocen de la dispensa o exclusión;

(...)

Que es indispensable que el Ecuador reoriente el manejo de sus finanzas públicas, de suerte que se pueda imponer una verdadera disciplina fiscal, caracterizada por una severa austeridad que guarde proporción con el nivel de ingresos...

De lo transcrito aparece en forma diáfana que en el primer caso, estamos frente a una legislación de fomento de la producción y, en el segundo caso, frente a una legislación tributaria.

Las exposiciones de motivos aportan para la comprensión del carácter de la norma pero para establecer su vigencia y aplicabilidad al caso, es necesario revisar el art. 66 de la Ley de Zonas Francas, conforme reclama el accionante y que, a la letra, dispone:

Art. 66.- Las normas de esta Ley tienen el carácter de especiales y prevalecerán sobre cualesquiera otras, sea de carácter general o especial, que se opongan a ellas; y, no podrán ser modificadas o derogadas por otras leyes, sino por aquellas que expresamente se dicten para tal fin.

El conflicto puesto a conocimiento de la justicia, hace relación puntual con la exoneración del impuesto a la renta para el ejercicio fiscal 2006, por tanto, es un tema tributario y por esa razón es que se encuentra en conocimiento de esta sala.

El art. 2 del Código Tributario, dispone:

Art. 2.- Supremacía de las normas tributarias.- Las disposiciones de este Código y de las demás leyes tributarias, prevalecerán sobre toda otra norma de leyes generales.

En consecuencia, no serán aplicables por la administración ni por los órganos jurisdiccionales las leyes y decretos que de cualquier manera contravengan este precepto.

Sobre la vigencia de la ley tributaria, el Código Tributario dispone:

Art. 11.- Las leyes tributarias, sus reglamentos y las circulares de carácter general, regirán en todo el territorio nacional, en sus aguas y espacio aéreo jurisdiccional o en una parte de ellos, desde el día siguiente al de su publicación en el Registro Oficial, salvo que establezcan fechas especiales de vigencia posteriores a esa publicación.

Sin embargo, las normas que se refieran a tributos cuya determinación o liquidación deban realizarse por períodos anuales, como acto meramente declarativo, se aplicarán desde el primer día del siguiente año calendario, y, desde el primer día del mes siguiente, cuando se trate de períodos menores.”

De lo expuesto, resulta inevitable concluir que entre las normas señaladas existe una antinomia. Riccardo Guastini, postula que la antinomia se produce de dos modos: a) que un determinado comportamiento este deónticamente calificado en dos modos incompatibles por dos diversas normas pertenecientes al sistema; y, b) para un determinado supuesto de hecho están previstas dos consecuencias jurídicas incompatibles por dos diversas normas pertenecientes al sistema,<sup>1</sup> que sería el caso que se analiza.

Conforme el mismo autor, las técnicas aptas para resolver las antinomias son reducibles a dos principios: principio jerárquico y principio cronológico.

En virtud del principio jerárquico, en caso de conflicto entre normas provenientes de distintas fuentes jerárquicamente ordenadas, la norma jerárquicamente inferior debe considerarse inválida. En la especie, se trata de dos leyes de carácter ordinario, si bien la Ley de Régimen Tributario Interno tiene el carácter de orgánica, como lo dice Juan Bustos,<sup>2</sup> no hay una precedencia y preminencia absoluta de la ley orgánica sobre la ley ordinaria. “Se trata más bien de una reserva especial en razón de la materia”.

En virtud del principio cronológico, y en el evento de tratarse de normas de igual jerarquía, la norma de fuente anterior debe considerarse “abrogada” y por tanto, debe aplicarse la norma posterior.

---

<sup>1</sup> GUASTINI, Riccardo, “Antinomias y Lagunas”, <http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/jurid/cont/29/cnt/cnt22.pdf>, pág. 437.

<sup>2</sup> BUSTOS, Juan, *Las fuentes del Derecho y el principio de legalidad sancionatoria*, en: “Las fuentes del derecho, primeros jornadas jurídicas de Lleida”, Anuario de la Facultad de Derecho, Ediciones de la Universitat de Barcelona, páginas 99 a 113.

Además, sin perjuicio de lo expuesto, el principio de competencia, que resulta ser para el autor una variante del principio jerárquico, es procedente aplicarse siempre que concurren los siguientes supuestos: a) que el conflicto se produzca entre normas provenientes de fuentes de tipo diverso; b) que entre las dos fuentes en cuestión no exista una relación jerárquica; c) que las relaciones entre las dos fuentes estén reguladas por normas jerárquicamente superiores a ellas, atribuyendo a cada una de ellas, diversa esfera material de competencia, de modo que cada una de las fuentes, tenga la competencia exclusiva para regular una cierta materia.

En presencia de tales circunstancias, dice Guastini,<sup>3</sup> la norma que proviene de la fuente competente para disciplinar la materia en cuestión en la válida.

En la especie, el tema central de la controversia es la vigencia de dispensas fiscales, por lo que, en aplicación del principio denominado de competencia, el art. 9, reformado, que consta dentro del Capítulo III titulado "EXENCIONES", de la Ley de Régimen Tributario Interno, que no reconoce ninguna otra exoneración más que las establecidas en la mencionada Ley, es la competente.

Además, no se puede ignorar que, a partir de la Constitución Política de la República, publicada en el Registro Oficial nº 1 de 11 de agosto de 1998, se estableció en Ecuador un proceso diferenciado para la formación de leyes de carácter tributario, mediante el cual, se confirió al Presidente de la República, iniciativa exclusiva en la presentación de proyectos ley con los cuales se pretenda crear, modificar o extinguir impuestos, por tanto, a partir de esta Constitución, es el Ejecutivo el titular de la iniciativa para el ejercicio de la potestad tributaria, a diferencia de lo que había venido ocurriendo en las constituciones que previamente rigieron en el Ecuador.

Esta prerrogativa (art. 135 de la Constitución de la República, vigente), que implica una limitación en las atribuciones que tiene el poder legislativo y en la facultad de iniciativa ciudadana, responde estrictamente a cuestiones de orden público, relacionadas con la necesidad de imponer orden y disciplina en materia tributaria en el Ecuador, a fin de mantenerla lejos de los avatares políticos.

Las leyes tributarias que se han expedido bajo el marco de este nuevo régimen, han estado encaminadas a racionalizar las dispensas tributarias creadas previamente, para ajustarlas al nuevo concepto de potestad tributaria en el Ecuador, vigente desde el 11 de agosto de 1998.

Siendo así, la Ley de Régimen Tributario Interno, sin lugar a dudas es la norma competente para regular todo lo relativo al Impuesto a la Renta; por tanto, lo dispuesto en su art. 9 reformado, prevalece sobre la disposición de exoneración

---

<sup>3</sup> GUASTINI, pág. 440.

establecida en la Ley de Zonas Francas, pues, la Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario analizada (art. 9), de 29 de abril de 1999, se enmarca en la nueva concepción de la potestad tributaria en el Ecuador, instituida en la Constitución Política de la República, que rigió a partir de agosto de 1998.

En tal virtud, se debe concluir que la sala *a quo* incurrió en una indebida aplicación del art. 41 de la Ley de Zonas Francas y en una errónea interpretación del art. 20 de la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas, formulados al amparo de la causal primera del art. 3 de la Ley de Casación, vicios determinantes en la resolución de la causa, que le llevaron a concluir que para el ejercicio económico del año 2006 era aplicable la exoneración del Impuesto a la Renta prevista en la Ley de Zonas Francas.

La sala aclara que no termina gravitando a favor del accionante, conforme lo sostiene, la expedición de la Ley de Beneficios Tributarios para Nuevas Inversiones Productivas, Generación de Empleo y Prestación de Servicios, publicada en el Registro Oficial nº 148, de 18 de noviembre de 2005, que establece beneficios tributarios temporales, específicos y focalizados, **a las nuevas inversiones que se realicen en el país**, destinadas exclusivamente a las actividades productivas allí determinadas, conforme reitera en su inciso final del art. 1 de esa ley,<sup>4</sup> en virtud de la salvedad prevista en el inciso final del art. 9, reformado de Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, pues, la empresa adquirió la calidad de usuaria de zona franca, el 17 de diciembre del 2001, fecha en la que se publicó en el Registro Oficial nº 475, la resolución emitida por el Consejo Nacional de Zonas Francas (CONAZOFRA) nº 2001 y esta ley se promulgó en el año 2005, por lo que no constituye una inversión nueva; además, la empresa accionante ejerce actividades productivas ajenas a las señaladas en esa ley, por lo que tampoco puede ampararse en la misma.

#### **DECISIÓN:**

Por las consideraciones expuestas, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional, ADMINISTRANDO JUSTICIA EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LEYES DE LA REPÚBLICA, acepta el recurso de casación planteado por la abogada Katia Yépez Padilla, a nombre de las directoras general y regional Norte del Servicio de Rentas Internas, contra la sentencia dictada el 26 de febrero del 2014, por la Quinta Sala del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario nro. 1, con sede en Quito, y por tanto, casa la sentencia, declarando sin lugar la demanda de impugnación planteada. Actúe el

---

<sup>4</sup> Los beneficios tributarios se otorgarán únicamente a las empresas que se instalen en el país para desarrollar nuevos proyectos e inversiones en los sectores y las actividades indicadas en los literales anteriores.

abogado Diego Acuña Naranjo, secretario relator de la sala. Sin costas.- Notifíquese, publíquese y devuélvase para los fines correspondientes. F. Dra. Maritza Tatiana Pérez Valencia, **JUEZA NACIONAL**; Dra. Ana María Crespo Santos, **JUEZA NACIONAL**; Dra. Magaly Soledispa Toro, **CONJUEZA NACIONAL**. Certifico: F.- Abg. Diego Acuña Naranjo, SECRETARIO RELATOR.