

Quito, D. M., 22 de enero del 2014

**SENTENCIA N.º 017-14-SEP-CC**

**CASO N.º 0401-13-EP**

**CORTE CONSTITUCIONAL DEL ECUADOR**

**I. ANTECEDENTES**


**Resumen de admisibilidad**

El 28 de febrero de 2013, el señor Marcos Alejandro Parra Ramírez, en su calidad de representante legal de la compañía OCEANBAT S. A., presentó una acción extraordinaria de protección fundamentada en el artículo 61 numeral 2 de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional, en contra de la sentencia del 21 de diciembre del 2012 y del auto de aclaración y ampliación del 30 de enero del 2013, emitidos por la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, dentro del recurso de casación N.º 74-2011.

El secretario general de la Corte Constitucional, el 06 de marzo del 2013 certificó que no se ha presentado otra demanda con identidad de objeto y acción.

La Sala de Admisión, el 17 de mayo del 2013 admitió a trámite la acción extraordinaria de protección N.º 0401-13-EP.

Efectuado el sorteo correspondiente, conforme el artículo 195 de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional y artículo 18 del Reglamento de Sustanciación de Procesos de Competencia de la Corte Constitucional, le correspondió a la jueza constitucional, Tatiana Ordeñana Sierra, sustanciar la presente causa, conforme el memorando de Secretaría General N.º 267-CCE-SG-SUS-2013 del 04 julio del 2013.

 La jueza constitucional, mediante providencia del 04 de septiembre del 2013 avocó conocimiento de la presente causa, haciendo conocer a los jueces de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia

sobre la recepción del proceso y solicitando que presenten su informe de descargo debidamente motivado sobre los fundamentos de la acción, en el plazo de cinco días, disponiendo además que se cuente con el procurador general del Estado y con el Servicio de Rentas Internas, en calidad de tercero interesado.

### **Sentencia o auto que se impugna**

Parte pertinente de la sentencia impugnada, dictada el 21 de diciembre del 2012 por la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, dentro del recurso de casación N.º 74-2011:

“(…) 6.3. Adicionalmente, debe considerarse que de conformidad a lo señalado en el Art. 89 del CT, que dice: “La determinación por el sujeto pasivo se efectuará mediante la correspondiente declaración que se presentará en el tiempo, en la forma y con los requisitos de la ley o los reglamentos exijan, una vez que se configure el hecho generador del tributo respectivo. La declaración así efectuada, es definitiva y vinculante para el sujeto pasivo, pero se podrá rectificar los errores de hecho o de cálculo en que se hubiere incurrido, dentro del año siguiente a la presentación de la declaración, siempre que con anterioridad no se hubiere establecido y notificado el error por la administración”. (subrayado fuera del texto). No aparece de modo alguno que, la Empresa actora haya hecho uso de su posibilidad de rectificar el error, el que es identificado y glosado en la determinación hecha en el Servicio de Rentas Internas, criterio reiterado por la Sala en los juicios N.º 49-2008, 50-2008. Por lo expuesto sin que sea necesario realizar otras consideraciones, la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LEYES DE LA REPÚBLICA, por falta de aplicación del Art. 10, Art. 64 y el numeral 1 del Art. 66 de la Ley de Régimen Tributario Interno, se casa la sentencia dictada por la Cuarta Sala Temporal del Tribunal Distrital de lo Fiscal N.º 2 y se confirma el Acta de Determinación N.º RLS-TRADD2007-0022. Notifíquese, publíquese y devuélvase (…)”.

Parte pertinente del auto de aclaración y ampliación dictado el 30 de enero del 2013, por la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, dentro del recurso de casación N.º 74-2011:



«(...) SEGUNDO: El interesado ha formulado su petición “porque el hecho generador de la determinación tributaria no tiene sustento requerido para su confirmación”, tal confusión de conceptos no permite visualizar cuál es el tema que merece aclaración por parte de esta Sala, pues según el art. 16 del Código Tributario el hecho generador, es el presupuesto que la ley establece para configurar el tributo y la determinación es una facultad de la Administración Tributaria para establecer el propio hecho generador, la base imponible y la cuantía del tributo, en consecuencia, nada cabe aclarar sobre semejante petición y más aún cuando el recurrente afirma que “la sentencia es oscura y confusa” a ruego de él mismo. Notifíquese, publíquese, devuélvase».

### **Detalle de la demanda**

El accionante en lo principal señala:

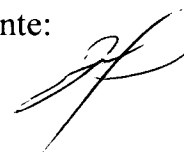
“(...) Sostenemos que se han vulnerado en perjuicio nuestro, expresas normas del debido proceso y nuestro derecho a una efectiva tutela judicial por las consideraciones siguientes:

- a) Falta de motivación del fallo impugnado toda vez que la sentencia no se pronunció sobre todos los puntos que sustentan la impugnación de la administración tributaria. Es decir, los magistrados accionados omitieron resolver la totalidad de alegaciones que supuestamente constituyen el agravio del recurrente, contenidos en su infundado escrito de casación; y,
- b) Los Magistrados accionados se atribuyeron funciones de jueces de instancia, al apreciar y valorar pruebas, facultad que les está proscrita como jueces de casación.

(...) Téngase en cuenta señores jueces, la falta de motivación de la sentencia, pues si bien es cierto la misma refiere de manera general que presentamos nuestras fundamentadas alegaciones ante la Sala, no se hace referencia al contenido de las mismas o la procedencia o improcedencia de nuestros argumentos y sencilla y llanamente no se dice nada al respecto, dejando en consecuencia a mi representada en total y absoluta indefensión, siendo esto causal de falta de motivación de la sentencia”.

### **Pretensión**

La pretensión del accionante textualmente es la siguiente:



“ 1) Aceptar la acción extraordinaria de protección, en consideración a que la sentencia de casación expedida en la ciudad de Quito, el día 21 de Diciembre del 2012, a las 15h20, dentro del recurso extraordinario de casación N° 74-2011, por la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia vulnera el derecho a una tutela judicial efectiva, al debido proceso y a la seguridad jurídica, por falta de motivación.

2) Ordenar la reparación integral del daño causado en la compañía OCEANBAT S.A., para cuyo efecto deberá declararse la nulidad de todo el trámite de casación sustanciado dentro del expediente N° 73-2011, nulitando también el improcedente fallo expedido en dicha causa por el órgano jurisdiccional accionado y, declarando la ejecutoria definitiva del fallo expedido por el tribunal de primer grado”.

### **Contestación a la demanda**

#### **a) Jueces y conjuer de la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia**

La señora Tatiana Pérez Valencia, los señores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, en sus calidades de jueza presidenta, juez y conjuer de la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, respectivamente, en lo principal señalan:

“(…) La decisión de la Sala de conformidad a lo que prevé la ley y lo que consta de autos, decidió casar la sentencia emitida por la Cuarta Sala Temporal del Tribunal Distrital de lo Fiscal N° 2, con asiento en Guayaquil, ello en modo alguno significa que haya conculcado derechos constitucionales de la empresa contribuyente. Que la sentencia no ha sido motivada con lo que se vulneró la seguridad jurídica y con ello tampoco se han hecho efectivas las garantías del debido proceso son enunciados subjetivos y teóricos, con lo que pretende conseguir una anulación de la sentencia por medio de esta acción extraordinaria de protección.

(…) En la especie, esta Sala Especializada de la Corte Nacional de Justicia ha hecho una recopilación resumida del texto del recurso, de la contestación dada por el representante de OCEANBAT S.A. se realizan varias consideraciones para la toma de la decisión, que resulta coherente y lógica partiendo de que son deberes y responsabilidad de las ecuatorianas y ecuatorianos “Cooperar con el Estado y la comunidad en la seguridad

d

social y pagar los tributos establecidos por la ley” (Art. 83.15 de la Constitución), y que rigen en esta materia los principios de generalidad, transparencia, simplicidad, y esencialmente la equidad (Art. 300 de la misma Constitución); en consecuencia, no porque la sentencia sea contraria a los intereses de la actora puede argumentarse que no está debidamente motivada. Los demás argumentos sostenidos por el accionante, o no tienen fundamentación o están tan obscuramente señalados, que no hace posible su pronunciamiento al respecto.

La sentencia de 21 de diciembre del 2012 no ha violado derecho constitucional alguno y como consecuencia de ello, la Corte Constitucional no puede entrar a analizar puntos de orden tributario, particular que es de competencia exclusiva y privativa de los órganos que ejercen jurisdicción contenciosa tributaria (...)”.

**b) Director nacional de Patrocinio subrogante, delegado del procurador general del Estado**

El señor Jorge Badillo Coronado, en su calidad de director nacional de Patrocinio y delegado del procurador general del Estado, procede a señalar casillero constitucional N.º 18, para recibir notificaciones que le correspondan.

**II. CONSIDERACIONES Y FUNDAMENTOS DE LA CORTE  
CONSTITUCIONAL**

**Competencia**

La Corte Constitucional, es competente para conocer y resolver sobre las acciones extraordinarias de protección contra sentencias, autos definitivos y resoluciones con fuerza de sentencia, de conformidad con lo previsto en los artículos 94 y 437 de la Constitución de la República, en concordancia con los artículos 63 y 191 numeral 2 literal **d** de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional, y de acuerdo con artículo 3 numeral 8, literal **b** y el tercer inciso del artículo 35 del Reglamento de Sustanciación de Procesos de Competencia de la Corte Constitucional.

**Naturaleza jurídica de la acción extraordinaria de protección**

La acción extraordinaria de protección procede en contra de sentencias, autos en firme o ejecutoriados, y resoluciones judiciales que pongan fin al proceso; en



esencia, la Corte Constitucional, por medio de esta acción excepcional, se pronunciará respecto a dos cuestiones principales: la vulneración de derechos constitucionales o la violación de normas del debido proceso.

La Corte Constitucional, para el período de transición, respecto a esta acción estableció que:

“La acción extraordinaria de protección se incorporó para tutelar, proteger y remediar las situaciones que devengan de los errores de los jueces, (...) que resulta nueva en la legislación constitucional del país y que responde, sin duda alguna, al anhelo de la sociedad que busca protección efectiva, imparcial y expedita de sus derechos e intereses, puesto que así los jueces ordinarios, cuya labor de manera general radica en la aplicación del derecho común, tendrían un control que deviene de jueces constitucionales en el más alto nivel, cuya labor se centraría a verificar que dichos jueces, en la tramitación de las causas, hayan observado las normas del debido proceso, la seguridad jurídica y otros derechos constitucionales, en uso del principio de la supremacía constitucional”<sup>1</sup>.

En este contexto, la acción extraordinaria de protección se origina como un mecanismo de control respecto a la constitucionalidad de las actuaciones de los órganos judiciales, en lo que compete al presente caso, a la actuación de la Sala cuya resolución se impugna, quienes en ejercicio de la potestad jurisdiccional, conferida constitucional y legalmente, administran justicia y por ende se encuentran llamados a asegurar que el sistema procesal sea un medio para la realización de la justicia y hacer efectivas las garantías del debido proceso. En tal virtud, la Corte Constitucional, como máximo órgano de control, interpretación y administración de justicia en materia constitucional, en virtud de lo prescrito en el artículo 429 de la Constitución de la República, en el trámite de una acción extraordinaria de protección debe constatar que, efectivamente, las sentencias, autos y resoluciones con fuerza de sentencia se encuentren firmes o ejecutoriados y que, durante el juzgamiento, no se hayan vulnerado por acción u omisión el debido proceso u otro derecho constitucional.

Finalmente, esta Corte considera oportuno recordar que la acción extraordinaria de protección no es una “instancia adicional”, es decir, a partir de ella no se puede pretender el análisis de asuntos de mera legalidad propios e inherentes de

---

<sup>1</sup> Corte Constitucional del Ecuador, para el período de transición, sentencia N.º 067-10-SEP-CC, caso N.º 0945-09-EP, publicado en el Registro Oficial Suplemento N.º 364 de 17 de enero de 2011.

la justicia ordinaria. En virtud de ello, la Corte Constitucional no puede entrar a analizar, menos aún resolver, cuestiones eminentemente legales. El objeto de su análisis debe estar dirigido directamente a la presunta violación de derechos constitucionales y normas del debido proceso en el curso de la decisión impugnada.

### **Análisis constitucional**

Dentro del análisis del caso sub examine se ha determinado el siguiente problema jurídico a ser resuelto por la Corte Constitucional del Ecuador:

### **Las decisiones judiciales impugnadas ¿vulneran el derecho al debido proceso en la garantía de la motivación?**

El artículo 76 de la Constitución de la República del Ecuador determina que en todo proceso deberá cumplirse con las garantías básicas respecto del debido proceso; acerca de la motivación, se señala textualmente:

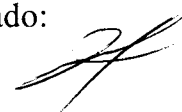
“Art. 76.- (...) 7. El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías:

l) Las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas. No habrá motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Los actos administrativos, resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados se considerarán nulos. Las servidoras o servidores responsables serán sancionados”.

En concordancia, la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional señala en el artículo 4 numeral 9:

“La jueza o juez tiene la obligación de fundamentar adecuadamente sus decisiones a partir de las reglas y principios que rigen la argumentación jurídica. En particular, tiene la obligación de pronunciarse sobre los argumentos y razones relevantes expuestas durante el proceso por las partes y los demás intervinientes en el proceso”.

Por su parte, la Corte Constitucional, para el periodo de transición, mediante sentencia N.º 069-10-SEP-CC, respecto de la motivación ha señalado:



“La motivación consiste en que los antecedentes que se exponen en la parte motiva sean coherentes con lo que se resuelve, y nunca puede ser válida una motivación que sea contradictoria con la decisión. En otras palabras: La motivación es justificación, es argumentar racionalmente para justificar una decisión aplicativa, es exposición de las razones que se han dado por los jueces para mostrar que su decisión es correcta o aceptable. (...) Es decir, la motivación responde a la debida y lógica coherencia de razonabilidad que debe existir entre la pretensión, los elementos fácticos, las consideraciones y vinculación de la norma jurídica y la resolución tomada”<sup>2</sup>.

Dicha sentencia hace referencia al deber de motivar por parte de los jueces, es decir, un juez no puede decidir arbitrariamente; está obligado a razonar de manera explícita las resoluciones que adopta, destinadas a defenderse por sí mismas y discutir las con conocimiento de causa.

En efecto, para que pueda verificarse que una sentencia se encuentra plenamente motivada deben concurrir los siguientes requisitos: razonabilidad, lógica y comprensibilidad, conforme lo ha determinado la Corte Constitucional, para el período de transición, en la sentencia N.º 227-12-SEP-CC.

La Corte Constitucional, para el período de transición, lo expresó de la siguiente manera:

“Para que determinada resolución se halle correctamente motivada es necesario que la autoridad que tome la decisión exponga las razones que el derecho le ofrece para adoptarla. Dicha exposición debe hacérsela de manera razonable, lógica y comprensible, así como mostrar cómo los enunciados normativos se adecuan a los deseos de solucionar los conflictos presentados. Una decisión razonable es aquella fundada en los principios constitucionales. La decisión lógica, por su lado, implica coherencia entre las premisas y la conclusión, así como entre ésta y la decisión. Una decisión comprensible, por último debe gozar de claridad en el lenguaje, con miras a su fiscalización por parte del gran auditorio social, más allá de las partes en conflicto”<sup>3</sup>.

Sobre el caso *sub judice*, con la finalidad de analizar si la mencionada sentencia está o no debidamente motivada, esta Corte Constitucional procede a examinar

<sup>2</sup> Corte Constitucional del Ecuador, para el período de transición, sentencia N.º 069-10-SEP-CC, caso N.º 0005-10-EP del 25 de noviembre del 2010

<sup>3</sup> Corte Constitucional del Ecuador, para el período de transición, sentencia N.º 227-12-SEP-CC, caso N.º 1212-11-EP del 21 de junio del 2012.

C



cuáles fueron los fundamentos que se tuvieron en cuenta para adoptar la referida decisión; así como la existencia de una coherencia lógica de razonabilidad entre las consideraciones judiciales, la pretensión, los elementos fácticos y la vinculación de las disposiciones constitucionales y legales citadas.

De esta forma, debe precisarse para efectos del análisis propuesto, que la sentencia objeto de examen consta de seis considerandos antes del *decisum* o decisión del caso concreto, cuyos contenidos se encuentran organizados de la siguiente manera:

En el primer considerando consta la referencia que la Sala es competente para conocer y resolver el recurso, de conformidad con el artículo 184 numeral 1 de la Constitución vigente.

En el considerando segundo se detalla la fundamentación del recurso de casación que realiza el director regional del Servicio de Rentas Internas Litoral Sur.

En el considerando tercero se hace referencia al alegato presentado por el señor Calixto Vallejo en representación de la empresa OCEANBAT S. A.

En el considerando cuarto, la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia establece que “el Tribunal Juzgador declaró con lugar parcialmente la demanda de impugnación propuesta por el Gerente General de la Compañía CATEPISA S.A. consecuentemente modifica el Acta de Determinación Tributaria N° RLS-ATRADD2007-022 y dispone que el SRI reliquide los valores comprendidos del impuesto a la renta a cobrar por el año 2005”.

En el considerando quinto, la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia analiza la alegación realizada por el recurrente de “falta de motivación” y sobre dicha alegación concluye que “esta Sala Especializada, encuentra que se hallan detallados los hechos, circunstancias y condiciones que fueron motivos de su decisión, además se valoran las pruebas y se hace un análisis de las normas legales y reglamentarias aplicables al caso concreto; en consecuencia, no porque la sentencia sea contraria a los intereses de la entidad demandada puede argumentarse que no está debidamente motivada, razón por la que no se admite esta causal de casación en contra de la sentencia dictada en este juicio”.

En el considerando sexto se analiza el argumento esgrimido por el recurrente de “falta de aplicación de los artículos 10 numeral 3, 64 y 66 numeral 1 de la Ley

de Régimen Tributario Interno” para lo cual, la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia realiza las siguientes consideraciones: “6.1: La sentencia dictada por la Sala A quo, desvanece la glosa “compras netas de bienes no producidas por la sociedad” (por USD \$ 4024.855,91, casilla 712) y confirma las demás, con el argumento de que si bien existe un error en la contabilización ese no ha causado ningún perjuicio al fisco; 6.2. Se establece que “El punto esencial de la litis es sin duda, el que se relaciona a la aplicación del art. 17 del Código Tributario, es decir que se debe llegar en la calificación del hecho generador a la verdadera esencia y naturaleza económica prescindiendo de las formas jurídicas que les hayan dado las partes. La propia Empresa actora, en su demanda y en sus escritos posteriores, reconoce que sus ventas se hacen a buques de bandera extranjera en aguas ecuatorianas y facturaba con el impuesto al valor agregado (...)”. Tal proceder de la Empresa contraria claramente lo señalado en el inciso final del Art. 64 de la LRTI. 6.3 La Sala argumenta textualmente que “Debe considerarse que de conformidad a lo señalado en el Art. 89 del CT (...). No aparece de modo alguno que, la Empresa actora haya hecho uso de su posibilidad de rectificar el error, el que es identificado y glosado en la determinación hecha en el Servicio de Rentas Internas, criterio reiterado por la Sala en los juicios N° 49-2008, 50-2008”.

Expuestos así los fundamentos considerados por dicha Sala, a continuación esta Corte procede a analizar, en el caso concreto, la aplicación de los requisitos para que la motivación pueda considerarse adecuada (razonabilidad, lógica y comprensibilidad) para con dicho análisis concluir si existió o no vulneración al derecho a la motivación en la sentencia impugnada.

a) Sobre la razonabilidad

Respecto del criterio de razonabilidad, considerándola como el elemento mediante el cual es posible analizar las normas constitucionales, legales y jurisprudenciales que han sido utilizadas como fundamento de la resolución judicial, se debe destacar lo siguiente:

A fojas 1384 del proceso consta el escrito del recurso presentado por el Servicio de Rentas Internas ante la Cuarta Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal N.º 2, en el que se puede evidenciar los fundamentos que llevaron a dicha institución a presentar el recurso de casación.

Mediante el mencionado escrito, la administración tributaria alegó falta de motivación en la sentencia del Tribunal a quo, también argumenta falta de aplicación de normas específicas en materia tributaria, como son los artículos 10



numeral 3, 64 y 66 numeral 1 de la Ley de Régimen Tributario Interno, y finalmente alega la falta de valoración de pruebas presentadas en el proceso, de acuerdo con el artículo 115 del Código de Procedimiento Civil.

La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia resuelve casar la sentencia emitida por la Cuarta Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal N.º 2 y confirmar el Acta de Determinación N.º RLS-ATRADD2007-0022.

Sobre esta base, es preciso realizar un análisis específico del contenido de la sentencia demandada. A partir del numeral quinto de la sentencia demandada se observa el análisis de las pretensiones mencionadas en el recurso de casación y señala que respecto de la falta de motivación de la sentencia, el fallo casado ha detallado “los hechos, circunstancias y condiciones que fueron motivos de su decisión, además se valoran las pruebas y se hace un análisis de las normas legales y reglamentarias aplicables al caso concreto; en consecuencia, no porque la sentencia sea contraria a los intereses de la entidad demandada puede argumentarse que no está debidamente motivada, razón por la que no se admite esta causal de casación en contra de la sentencia dictada en este juicio”.

Continúa con el análisis al recurso planteado y en el numeral sexto realiza un estudio de la materia tributaria; menciona las normas que fueron inaplicadas conforme lo señala el Servicio de Rentas Internas y establece que el punto esencial de la litis es la aplicación del artículo 17 del Código Tributario, es decir, llegar a la calificación del hecho generador, su verdadera esencia y naturaleza económica, y aclara que se debería prescindir de las formas jurídicas por las que hayan optado la partes.

Establece un análisis dirigido a la conducta del contribuyente, fundamentándose en la demanda y escritos presentados por este durante el proceso, relacionándolos con las normas tributarias, específicamente el artículo 64 de la Ley de Régimen Tributario Interno, afirmando que el proceder del contribuyente fue contrario a la norma mencionada, para finalmente señalar que en función del artículo 89 del Código Tributario, el contribuyente no realizó una declaración sustitutiva que le permita corregir el error cometido, por lo que la Sala decide casar la sentencia y confirmar el acto administrativo impugnado.

En el caso *sub judice*, se puede evidenciar que en la sentencia se ha realizado inicialmente una exposición de los argumentos planteados por el Servicio de Rentas Internas, realiza un resumen del fallo casado y respecto del alegato presentado por el accionante en el recurso de casación no hay referencia alguna;

posteriormente y sin mayor análisis respecto de la motivación, señala que el Tribunal a quo ha cumplido con esta garantía, ya que consta en el escrito los hechos, las circunstancias y las condiciones que motivaron la decisión de la Cuarta Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal N.º 2; especifica además que se valoró las pruebas y que se realizó un análisis de las normas legales y reglamentarias aplicables al caso concreto, por lo que considera que dicha sentencia se encuentra motivada.

Respecto del fundamento esencial del recurso de casación propuesto por la administración tributaria, tal como lo señala la Sala, menciona tres artículos específicos en materia tributaria, los artículos 17 y 84 de Código Tributario y el artículo 64 de la Ley de Régimen Tributario Interno. Parte su análisis de la enunciación del artículo 17 del Código Tributario, del cual no hace mayor análisis y continúa haciendo alusión a documentos ajenos a la propia sentencia, como es la demanda de la empresa y otros escritos; en función de aquello establece un error del contribuyente respecto de la aplicación de la norma aplicable al caso concreto, error que para la sala no fue rectificado, por lo que llega a la conclusión de casar la sentencia y confirma el acto administrativo impugnado.

Con estos antecedentes, la Corte advierte que no existe un argumento claro que permita identificar la aplicación del artículo 17 del Código Tributario, pues en la sentencia de instancia se señala que:

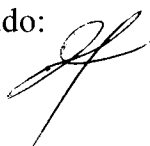
“Esta Cuarta Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal N.º 2, concuerda con este criterio, en el sentido de que un error del contribuyente, no puede ser aprovechado, ni aún por la propia Administración Tributaria para sacar conclusiones que le favorezcan y le aumente una utilidad al contribuyente que no obedece a los márgenes reales que se dan en la comercialización de combustible, y menos aún se puede sacar estas conclusiones cuando el Servicio de Rentas Internas, no utilizó ninguna metodología que les permita hacer un estudio del precio de venta y el precio de compra de un bien cuyo precio es regulado por el propio Estado y no se realizó un estudio adecuado y técnico para conocer la base imponible de venta del producto y si en el valor final se encontraba incluido o no el IVA, lo cual no es compatible con el hecho económico existente de conformidad con el Art. 17 del Código Tributario y lo que simplemente ha hecho la Administración Tributaria es tomar los ingresos que jamás verificó de parte del contribuyente y sobre estos, tomar el valor que pagó por el IVA y glosarlo enteramente por supuestamente no haberle cobrado al consumidor final, sin contemplar la posibilidad que

como del análisis que hacemos es la correcta, que en la factura de venta está incluido el IVA, ya que si partimos de la misma premisa que parte la administración tributaria que quien debe soportar el IVA es el consumidor final, aún cuando éste sea un extranjero pero que adquiere el bien o el servicio en el territorio nacional, pues entonces está claro que dentro del precio facturado estaba incluido el IVA, lo cual se corrobora con los sendos informes periciales que esta Cuarta Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal N° 2, siguiendo los principio de valoración de la prueba de acuerdo a la sana crítica toma como prueba, tanto lo expuesto por la perito del propio Servicio de Rentas Internas como por la perito insinuada por la parte actora y declara sin lugar glosa por US\$ 4'024.855,91 del casillero No. 712 “compras netas de bienes no producidos por la sociedad (...)”.

Por su parte, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario señala: “La propia Empresa actora, en su demanda y en sus escritos posteriores, reconoce que sus ventas se hacen a buques de bandera extranjera en aguas ecuatorianas y facturaba con el impuesto al valor agregado incorporado, declarando además como gasto deducible la totalidad de la factura y que la Administración debía haber depurado los ingresos y desglosado el IVA, para considerar el ingreso bruto, por ser la realidad económica”, lo cual no denota una razonabilidad acerca de la norma aplicada al caso concreto.

Es preciso señalar que el recurso de casación no es un recurso ordinario, que la Corte Nacional de Justicia no tiene la facultad para valorar o estudiar los argumentos sostenidos por las partes durante la sustanciación de la causa, es un recurso que se fundamenta en el análisis sobre la legalidad de la sentencia de conformidad con los argumentos del recurrente. Sin embargo, es evidente que la sala fundamenta su decisión en el análisis de documentos ajenos a la sentencia, como es la demanda de la empresa actora y otros escritos que constan en el proceso, de lo cual se concluye que respecto al requisito de razonabilidad, existen errores que conllevan la vulneración del derecho constitucional a la motivación.

Sobre este particular, la Corte Constitucional ha sido enfática en su línea jurisprudencial acerca de la imposibilidad de valorar prueba de la Corte Nacional, en tanto corte de casación, pues su universo de análisis se circunscribe a la sentencia objeto del recurso de casación en función de lo planteado por el recurrente y discutido por la contraparte. Así, expresamente en temas constitucionales tributarios ha señalado:



“Resulta claro que la Sala Especializada, en ejercicio de su competencia como Tribunal de Casación, no podía modificar los hechos fijados por el Tribunal de Instancia y, contrario a lo declarado en la sentencia recurrida en casación, sostener como lo hace, que los informes periciales tampoco determinan de manera categórica que el sistema contable permita una diferenciación inequívoca. Este proceder implica una modificación valorativa de los hechos fijados por el Tribunal de Instancia sobre la base de la pericia, que es imposible efectuar en función de las alegaciones efectuadas en el escrito de fundamentación de casación del SRI, que como se ha dicho antes, no se fundamenta en vicios relacionados con principios aplicables a la valoración de la prueba, **además de que implica asumir una competencia privativa del Tribunal de Instancia, por lo que en buenos términos, la Sala especializada actuó fuera de su competencia.**” (Énfasis fuera de texto).

Entonces, en el caso sub judice, los jueces de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional actuaron fuera de sus competencias, pues no se encontraban facultados para valorar la prueba aportada en instancia, ya que dicha valoración es privativa de los juzgadores de instancia, quienes bajo el marco de la sana crítica analizarán y evaluarán de manera pormenorizada y global todos los elementos aportados en el proceso, con el fin de precautelar el derecho a la motivación”<sup>4</sup>.

b) Sobre la lógica

El requisito de la lógica exige que tanto premisas normativas y fácticas deban guardar coherencia y consistencia; en tal virtud, si existe un supuesto análisis del artículo 17 del Código Tributario este debe ser realizado en el contexto de los hechos probados y fijados en instancia.

Ahora bien, es imprescindible señalar que la sentencia demandada carece de lógica, ya que la Sala señala inicialmente que la sentencia casada goza de motivación porque ha mencionado los hechos, circunstancias, normas y condiciones que fueron motivos de la decisión, es decir, consideró que el fallo casado contiene las normas correctas aplicables al caso; sin embargo, en el considerando siguiente se detiene a realizar un análisis de la demanda de impugnación presentada en instancia por la parte actora, luego de lo cual llega a

<sup>4</sup> Corte Constitucional del Ecuador, sentencia N.º 132-13-SEP-CC, caso N.º 1735-13-EP del 26 de diciembre del 2013; sentencia N.º 101-13-SEP-CC, caso N.º 0403-13-EP del 26 de noviembre del 2013.

la conclusión de que la sentencia debe ser casada.

Es decir, después de confirmar que la sentencia casada se encontraba debidamente motivada, porque considera que se ha citado los hechos y las normas precisas para resolver el caso, resulta incoherente que en una segunda premisa llegue a la conclusión de que la sentencia casada efectivamente tenía errores respecto de su decisión, en virtud de un hecho no controvertido ni en instancia ni en el recurso de casación, como es la venta de combustible gravado, es decir, no existe coherencia y consistencia entre las premisas de la sentencia demandada.

c) Sobre la comprensibilidad

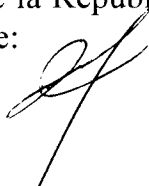
Finalmente, el tercer requisito de la motivación, la comprensibilidad, desarrollado en el artículo 4 numeral 10 de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional, bajo el nombre de “comprensión efectiva” entendida como la obligación de un juez para redactar sus sentencias de forma clara, concreta, inteligible, asequible y sintética, incluyendo las cuestiones de hecho y derecho planteadas y el razonamiento seguido para tomar la decisión que adopte.

Se puede advertir respecto del caso *sub judice* que si la sentencia carece de coherencia y consistencia en las premisas que la conforman es simplemente deductivo señalar que esta carece de comprensión, más aún cuando esta no resuelve todas las alegaciones presentadas por la administración tributaria, y su decisión se fundamenta en el análisis de documentos presentados por el contribuyente durante el proceso en el Tribunal a quo, esto es, la demanda y otros escritos tal como lo señala la Sala, sin precisar un análisis respecto de la legalidad de la sentencia casada.

En conclusión, el análisis realizado permite determinar que en la sentencia impugnada la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia vulneró el derecho del debido proceso en la garantía de la motivación.

### III. DECISIÓN

En mérito de lo expuesto, administrando justicia constitucional y por mandato de la Constitución de la República del Ecuador, el Pleno de la Corte Constitucional expide la siguiente:



## SENTENCIA

1. Declarar la vulneración del derecho constitucional al debido proceso en la garantía de la motivación.
2. Aceptar la acción extraordinaria de protección planteada.
3. Como medidas de reparación integral se dispone:
  - 3.1. Retrotraer los efectos hasta el momento en que se produjo la vulneración de derechos constitucionales, esto es, al momento antes de dictar la sentencia demandada. En consecuencia, se deja sin efecto la sentencia del 21 de diciembre de 2012, dictada por Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.
  - 3.2. Disponer que se realice el sorteo correspondiente para definir el Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia que resuelva la causa conforme a derecho.
4. Notifíquese, publíquese y cúmplase.




Patricio Pazmiño Freire  
**PRESIDENTE**



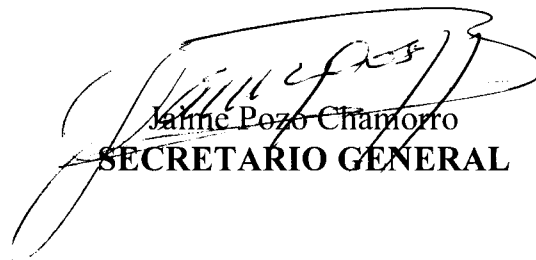
Jaime Pozo Chamorro  
**SECRETARIO GENERAL**



**RAZÓN.-** Siento por tal, que la sentencia que antecede fue aprobada por el Pleno de la Corte Constitucional, con siete votos a favor de las juezas y jueces: Antonio Gagliardo Loor, Marcelo Jaramillo Villa, Wendy Molina Andrade, Tatiana Ordeñana Sierra, Alfredo Ruiz Guzmán, Ruth Seni Pinoargote y Patricio Pazmiño Freire, sin contar con la presencia de los jueces María del Carmen Maldonado Sánchez y Manuel Viteri Olvera, en sesión ordinaria del 22 de enero del 2014. Lo certifico.



JPCH/mccp/msb



Jaime Pozo Chamorro  
**SECRETARIO GENERAL**



CORTE  
CONSTITUCIONAL  
DEL ECUADOR

**CASO Nro. 0401-13-EP**

**RAZÓN.-** Siento por tal, que la sentencia que antecede fue suscrita por el juez Patricio Pazmiño Freire, presidente de la Corte Constitucional, el día lunes 03 de febrero del dos mil catorce.- Lo certifico.

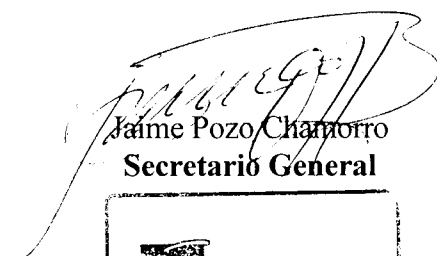
  
Jaime Pezo Chamorro  
**Secretario General**

JPCH/LFJ


**CASO Nro. 0401-13-EP**

**RAZÓN.-** Siento por tal que, en la ciudad de Quito, a los cuatro días del mes de febrero del dos mil catorce, se notificó con copia certificada de la sentencia 017-14-SEP-CC de 22 de enero del 2014, a los señores Marcos Alejandro Parra Ramírez, gerente general de la Compañía OCEANBAT S.A., en la casilla constitucional 026, y al correo electrónico: [calixtovallejo@yahoo.es](mailto:calixtovallejo@yahoo.es); jueces de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, en la casilla constitucional 019, y mediante oficio 618-CC-SG-2014; procurador general del Estado, en la casilla constitucional 018; director regional del Litoral Sur del Servicio de Rentas Internas, en la casilla judicial 568; y, al presidente de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, mediante oficio 619-CC-SG-2014; conforme constan de los documentos adjuntos.- Lo certifico.-

JPCH/LFJ



Jaime Pozo Chamorro  
**Secretario General**



CORTE  
CONSTITUCIONAL  
DEL ECUADOR  
**SECRETARÍA  
GENERAL**