

Quito, D.M., 13 de enero de 2021

CASO No. 1943-15-EP

**EL PLENO DE LA CORTE CONSTITUCIONAL DEL ECUADOR,
EN EJERCICIO DE SUS ATRIBUCIONES CONSTITUCIONALES Y
LEGALES, EMITE LA SIGUIENTE**

SENTENCIA

Tema: Esta sentencia analiza si existe una vulneración al derecho a la motivación, al cumplimiento de las normas y derechos de las partes, a la igualdad y a la tutela judicial efectiva en la sentencia de casación dictada el 22 de septiembre de 2015 por la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia. La Corte declara la vulneración al cumplimiento de normas y derechos de las partes, a la motivación y a la tutela judicial efectiva invocados por la compañía PROALCO CÍA. LTDA.

I. ANTECEDENTES

1. El 04 de septiembre de 2013, mediante Acta de Determinación Tributaria No. 0920130100115, la Dirección Regional Litoral Sur del Servicio de Rentas Internas, por medio del método de *“ponderación de precios de venta al público de terceros”*¹ determinó que la compañía PRODUCTOS ALIMENTICIOS Y LICORES CIA. LTDA.² (en adelante PROALCO), por concepto de Impuestos a los Consumos Especiales (ICE) del ejercicio fiscal 2010, debió pagar la diferencia de USD \$125.417,60 más los intereses generados desde la fecha de su exigibilidad hasta la fecha de pago de las obligaciones. Además, el 20% de recargo por USD \$25.083,52.
2. En contra de la referida acta de determinación tributaria, el gerente general y representante legal de la compañía PROALCO interpuso una demanda de impugnación contenciosa tributaria, signada con el juicio No. 09504-2013-0103.
3. El 27 de febrero de 2015, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario No. 2 con sede en Guayaquil, consideró que *“[...] el SRI está facultado [...] a recabar y utilizar información de terceros, pero esa información debe guardar relación con la actividad gravada y con el hecho generador [...] por lo que declar[ó] la invalidez del Acta de Determinación Tributaria No. 0920130100115”*. La referida decisión fue notificada el 28 de febrero de 2015.

¹ La metodología, *“ponderación de precios de venta al público”* consta en las páginas 21, 22 y 23 del Acta de Determinación Tributaria No. 0920130100115.

² Actividad económica: venta al por mayor de alimentos.

4. En contra de la sentencia indicada en el párrafo anterior, el 06 de marzo de 2015 el gerente general y representante legal de la compañía PROALCO interpuso recurso extraordinario de casación, mismo que fue inadmitido.³
5. En el mismo proceso, el 20 de marzo de 2015, el Director Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas (antes Director Regional Litoral Sur) interpuso recurso extraordinario de casación, mismo que fue admitido únicamente por la causal primera, con el cargo de errónea interpretación del artículo 76 de LRTI.⁴
6. Mediante sentencia de 22 de septiembre de 2015, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia decidió casar la sentencia de 27 de febrero de 2015 emitida por la Cuarta Sala del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario No. 2 de Guayaquil y declarar la *“legitimidad y validez jurídica del Acta de Determinación Tributaria No. 0920130100115”*, esta sentencia fue notificada el mismo día.
7. En contra de la sentencia de casación antes referida, el gerente general y representante legal de la compañía PROALCO, solicitó aclaración, mismo que fue rechazado mediante auto de 26 de octubre de 2015, por considerar que la sentencia es clara.
8. El 25 de noviembre de 2015, Fausto Manuel Gavilánez Freire, gerente general y representante legal de la compañía PROALCO (en adelante el accionante), presentó acción extraordinaria de protección en contra de la sentencia de casación dictada el 22 de septiembre de 2015 y del auto dictado el 26 de octubre de 2015, ambos emitidos por la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.
9. El 08 de diciembre de 2015, la Sala de Admisión conformada por los ex jueces constitucionales Tatiana Ordeñana Sierra, Francisco Butiñá Martínez y Patricio Pazmiño Freire, avocaron conocimiento de la causa 1943-15-EP y dispusieron que se remita el juicio de impugnación No. 09504-2013-0103.
10. El 23 de marzo de 2016, la Sala de Admisión conformada por los ex jueces constitucionales, Ruth Seni Pinoargote, Manuel Viteri Olvera y Alfredo Ruiz Guzmán, admitieron a trámite la acción extraordinaria de protección 1943-15-EP.
11. Hubo sorteo de la causa y recayó en Pamela Martínez quien mediante providencia No. 083-CC-PML-JC-2018 de 6 de junio de 2018 solicitó a la autoridad que dictó las

³ Corte Nacional de Justicia, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, Sentencia Recurso 160-2015, 22 de septiembre de 2015 *“PROALCO también interpuso recurso de casación, sin embargo, no fue admitido por la Sala de conjuces”* pág. 2.

⁴ Relativo a la base imponible de los bienes y servicios sujetos al Impuesto de Consumos Especiales (ICE).

decisiones judiciales impugnadas que remita su correspondiente informe de descargo.

12. El 11 de junio de 2018, mediante Oficio No. 913-2018-SCT-CNJ los jueces, Ana María Crespo Santos, José Luis Terán Suárez y Darío Velastegui Enríquez de la Corte Nacional de Justicia, remitieron el informe de descargo.
13. El 01 de septiembre de 2016, Juan Miguel Avilés Murillo, Director Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas presentó un escrito en calidad de *amicus curiae*.⁵
14. Una vez posesionados los actuales integrantes de la Corte Constitucional, mediante sorteo efectuado el 9 de julio de 2019 en el Pleno de la Corte Constitucional, la sustanciación de la presente causa, correspondió al juez constitucional Agustín Grijalva Jiménez quien avocó conocimiento de la causa el 27 de octubre de 2020.

II. COMPETENCIA

15. El Pleno de la Corte Constitucional es competente para conocer y resolver la presente acción extraordinaria de protección de conformidad con lo previsto por los artículos 94 de la Constitución y 58 y siguientes de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional.

III. FUNDAMENTOS DE LAS PARTES

a. Fundamentos de la acción y pretensión

16. El accionante alega que las decisiones judiciales impugnadas, vulneraron los siguientes derechos constitucionales: debido proceso en la garantía del cumplimiento de las normas y derechos de las partes, motivación, igualdad formal y material, tutela judicial efectiva, seguridad jurídica, propiedad y la prohibición de toda forma de confiscación.
17. En el acápite III de la demanda de acción extraordinaria de protección, el accionante indica la **línea jurisprudencial de la Corte Nacional de Justicia** en casos análogos, explica que en los recursos de casación No. 149-2012 y 503-2012 (PROALCO) los jueces de Corte Nacional resolvieron no casar la sentencia recurrida. Indica que, en ambos fallos, así como en la sentencia de 22 de septiembre de 2015 impugnada por medio de esta acción, existe identidad de patrón fáctico así como identidad subjetiva y objetiva de manera que resulta inexplicable y arbitrario el cambio de criterio

⁵ Amicus curiae, Juan Miguel Avilés Murillo, Director Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, presentó su escrito de *amicus curiae*, con los siguientes argumentos: 1. “*el accionante alega el vicio incurrido en la falta de motivación, toda vez que la Sala Especializada no explicó la pertinencia de las normas de derecho a hechos concretos, aseveración que no es consistente con la realidad de los hechos, toda vez que la motivación es suficiente y, 2 la Sala Especializada procedió a analizar [...] el recurso de casación presentado por el SRI [...] y se pronunció únicamente sobre la falta de aplicación del artículo 17 del Código Tributario, [...] no siendo necesario revisar el otro cargo*”.

jurisprudencial sin proporcionar razones y fundamentación que le permitan realizar dicho cambio, vulnerando los derechos a la motivación, igualdad y seguridad jurídica.

18. En el acápite IV de la demanda el accionante por medio del cuadro abajo indicado, explica que el tema relativo al pago de Impuesto a Consumos Especiales ha sido abordado por la Corte Constitucional desde la perspectiva de la violación de los derechos a la tutela judicial efectiva, motivación, debido proceso, seguridad jurídica, propiedad e igualdad en los siguientes fallos:⁶

| No. Sentencia | Fecha | No. Caso |
|------------------------------|--------------------------|------------|
| 043-10-SEP-CC | 23 de septiembre de 2010 | 0174-09-EP |
| 051-11-SEP-CC | 15 de diciembre de 2011 | 0568-09-EP |
| 231-12-SEP-CC | 21 de junio de 2012 | 0772-09-EP |
| 221-12-SEP-CC | 21 de junio 2012 | 1515-10-EP |
| 278-15-SEP-CC | 29 de septiembre de 2015 | 0398-15-EP |
| Elaborado por el accionante. | | |

19. De la **jurisprudencia constitucional** citada, el accionante resalta la sentencia No. 221-12-SEP-CC de 21 de junio de 2012, dictada para el caso 1515-10-EP, debido a que según él da respuesta a: a) La inobservancia de la línea jurisprudencial de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia; y, b) La utilización de “precios de referencia” para la determinación de la base imponible del ICE.
20. El accionante alega que la jurisprudencia citada tiene el mismo patrón fáctico en relación con el presente caso y que se desprenden tres conclusiones inobjetables:
- (i) *Que tanto la misma Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, en casos anteriores, como la Corte Constitucional han establecido de manera indubitable que para el cálculo de la base imponible del ICE, no puede obligarse a los contribuyentes a considerar ni actividades de comercialización en las que ellos no han participado, ni precios de venta al público que no han cobrado; y que en consecuencia, no se puede pretender que paguen tarifas del Impuesto respecto de montos que no han recaudado;*
 - (ii) *Que la Sala [...] tenía la obligación de aplicar en el presente caso, los mismos criterios y la misma decisión que ha aplicado reiteradamente en casos análogos donde ha existido el mismo patrón fáctico, pues existe una línea jurisprudencial que no podía ser cambiada de forma arbitraria;*
 - (iii) *Que además de encontrarse vinculada por su propia línea jurisprudencial, la Sala [...] tenía también la obligación de aplicar [...] los precedentes*

⁶ Demanda de acción extraordinaria de protección, Acápite IV *Precedentes Jurisprudenciales de la Corte Constitucional*, pág. 15.

jurisprudenciales de la Corte Constitucional existentes sobre este mismo patrón fáctico [...].

21. En consecuencia, el accionante indica que resulta forzada la interpretación que realiza la Sala por cuanto no analiza las razones por las cuales no procede aplicar los fallos de Corte Nacional y Corte Constitucional antes citados, y en su lugar termina refiriéndose a otro fallo sin explicar las razones por las que sería aplicable.
22. En cuanto a las alegaciones al **debido proceso**, en las páginas 24, 25, 26 y 27 de la demanda, el accionante cita el contenido textual del artículo 76 numerales 1 y 7 literal l) de la Constitución, así como el desarrollo jurisprudencial y doctrinario del derecho al debido proceso. También se refiere a autores como Jorge Zavala Baquerizo, Mario Houed, Jhon Rawls y Michelle Taruffo, para concluir que el debido proceso *“está integrado por un conjunto de garantías que la Constitución de la República agrupa principalmente en su artículo 76, cuya observancia y aplicación no tiene un alcance meramente formal, sino principalmente sustancial; y que, por tanto, dichas garantías no se encuentran satisfechas con su simple enunciación, sino con su efectiva aplicación”*.
23. En las páginas 27 y 28, el accionante alega la **garantía del cumplimiento de las normas y derechos de las partes** (Artículo 76.1 de la Constitución) e indica que *“[...] las decisiones judiciales impugnadas [...] vulneraron esta garantía del Debido Proceso al incumplir su obligación de aplicar sus propios precedentes jurisprudenciales, que tienen igual jerarquía que la ley, así como los precedentes jurisprudenciales de la Corte Constitucional, que tienen igual jerarquía normativa que la Constitución, a este caso concreto”*.⁷
24. Seguido del argumento antes indicado, alega que *“los jueces [...] que expedieron las decisiones judiciales impugnadas han incumplido su obligación de aplicar [...] las normas contenidas en los artículos 15 y 91 del Código Tributario, INDISPENSABLES para efectuar una interpretación correcta e integral del Art. 76 de la LRTI porque definen lo que debe entenderse por ‘obligación tributaria’ y sus alcances, así como regulan la forma en que puede la Administración Tributaria utilizar información de ‘terceros’ [...]”*.
25. Así mismo, alega que *“[...] los jueces nacionales que expedieron las decisiones judiciales impugnadas han incumplido [...] su obligación de aplicar [...], la disposición contenida en el artículo 16 de la Ley de Casación que dispone [...] Si la Corte Suprema de Justicia encuentra procedente el recurso, casará la sentencia o auto de que se trate y expedirá el que en su lugar correspondiere y por el mérito de los hechos establecidos en la sentencia o auto”*.

⁷ Demanda de acción extraordinaria de protección: Acápite III *Línea jurisprudencial de la Corte Nacional de Justicia en casos análogos*. Acápite IV *Precedentes Jurisprudenciales de la Corte Constitucional*, páginas 9 y 15.

26. En cuanto a la **motivación** (Art. 76.7 literal *l* de la Constitución), en las páginas 29, 30, 31, 32, 33, 34 y 35 de su demanda, el accionante refiere la relación que este derecho tendría con la tutela judicial efectiva y la seguridad jurídica.
27. En las páginas referidas, cita la Sentencia No. 043-10-SEP-CC, caso 0174-09-EP, Sentencia No. 051-11-SEP-CC, caso 0568-09-EP, Sentencia No. 221-12-SEP-CC, caso 1515-10-EP, para indicar que *“la Corte Constitucional ha establecido que la falta de pronunciamiento sobre el problema jurídico central en debate, así como el apartamiento de la línea jurisprudencial sin proporcionar razones suficientes para hacerlo, configuran una vulneración de la garantía de DEBIDA MOTIVACIÓN [...] y eso es precisamente lo que ocurre con las decisiones judiciales impugnadas”*.
28. En cuanto al derecho a la **tutela judicial efectiva** (Art. 75 de la Constitución), en la página 36 de la demanda, el accionante indica que *“las decisiones judiciales impugnadas vulneran el derecho a la Tutela Judicial Efectiva de mi representada en la medida en que al CASAR la sentencia apartándose de su línea jurisprudencial y a través de una decisión inmotivada, se impone a mi representada la carga de soportar las consecuencias de una decisión judicial infundada; vale decir, arbitraria [...]”*.
29. Sobre la alegación al derecho a la **seguridad jurídica** (Art. 82 de la Constitución), en las páginas 37 y 38 el accionante indica que *“cuando los jueces que han proferido las decisiones judiciales impugnadas deciden los casos sin sujeción a su propia línea jurisprudencial ni a la fijada por la Corte Constitucional, [...] convierte a su actuación en meros actos de voluntad, o sea en actos arbitrarios, atentando contra la [...] predictibilidad de los fallos, que es la única garantía de confianza en el sistema de administración de justicia [...]”*.
30. Respecto a la garantía de la **igualdad material** (Art. 11.2 y 66.4 de la Constitución), en la página 41 de su demanda, el accionante alega que las decisiones judiciales impugnadas *“fueron adoptadas con flagrante apartamiento de las líneas jurisprudenciales tanto de la propia Corte Nacional como de la Corte Constitucional [...], merecen ser ANULADAS [...]*”.
31. Sobre el derecho a la **propiedad y no confiscación** (Art. 66.26 y 323 de la Constitución) en la página 43, con fundamento en la Constitución y al artículo 21 sobre la Convención Americana de Derechos Humanos, el accionante indica que:
- “[...] al inobservar las decisiones judiciales impugnadas las previsiones legales para determinar el monto de la base imponible del ICE; esto es, los supuestos del artículo 76 de la [LRTI] y las exigencias del artículo 91 del Código Tributario en el sentido de que solo se puede utilizar información de terceros que tengan la misma actividad gravada y hecho generador, [...] la facultad determinadora de la Administración Tributaria resulta violatoria del derecho de Propiedad y de la prohibición de Confiscación, pues lo que se busca es una exacción ilegítima [...] al obligarse a pagar valores superiores a los que lícitamente corresponden [...].”*

32. Sobre la base de los argumentos expuestos, la entidad accionante solicita que se declare la vulneración de sus derechos constitucionales y se deje sin efecto las decisiones judiciales impugnadas. Así como “[...]se disponga la REPARACIÓN INTEGRAL [...]la respectiva indemnización económica por el error judicial [...] y se dispondrá la correspondiente investigación disciplinaria a los jueces responsables de la vulneración de mis derechos [...]”.

b. Posición de la autoridad judicial accionada

33. En su informe de descargo, los jueces de la Corte Nacional de Justicia, Ana María Crespo Santos, José Luis Terán Suárez, Darío Velastegui Enríquez, indicaron que “[...] la sentencia y auto de aclaración impugnados fueron dictados por los jueces Ana María Crespo Santos, Maritza Tatiana Pérez y José Luis Terán Suárez, [...] se realizó respetando el derecho al debido proceso, a la tutela judicial efectiva, la seguridad jurídica, la garantía de igualdad formal y material, y el derecho a la propiedad, encontrándose motivado conforme a los argumentos fácticos y jurídicos [...]”.

IV. ANÁLISIS CONSTITUCIONAL

34. Conforme el artículo 94 de la Constitución de la República en concordancia con el artículo 58 y siguientes de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional, la acción extraordinaria de protección tiene por objeto garantizar la protección de los derechos constitucionales y del debido proceso en sentencias, autos definitivos y resoluciones con fuerza de sentencia, mediante el control que realiza la Corte Constitucional a la actividad de los jueces en su labor jurisdiccional.
35. El accionante alegó como derechos vulnerados: (i) el debido proceso en la garantía de cumplimiento de normas y derechos de las partes, (ii) el debido proceso en la garantía de motivación, (iii) la igualdad formal y material, (iv) la tutela judicial efectiva, (v) la seguridad jurídica y (vi) la propiedad y no confiscación.
36. De la lectura de la demanda se observa que, pese a que el accionante impugna la sentencia de 22 de septiembre de 2015 y el auto de 25 de octubre del mismo año, su argumentación se centra en la primera; por lo que, se descarta del análisis al auto que negó su recurso de aclaración de la sentencia recurrida.
37. Sobre los argumentos que se fundamentan en los precedentes jurisprudenciales. De los párrafos 17 y 18 *ut supra*, así como de la mayoría de argumentos expuestos por el accionante se desprende que su principal fundamento consiste en la presunta falta de aplicación de sus propios precedentes jurisprudenciales y los de la Corte Constitucional.
38. Al respecto, el accionante cita varias sentencias de la Corte Constitucional y alega que el pago del ICE ha sido abordado desde la perspectiva de la violación de los

derechos a la tutela judicial efectiva, motivación, debido proceso, seguridad jurídica, propiedad e igualdad.

39. El accionante especifica la sentencia No. 221-12-SEP-CC de 21 de junio 2012, dictada para el caso 1515-10-EP por considerar que es relevante para sus fundamentos, principalmente porque analiza: a) La inobservancia de la línea jurisprudencial de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia; y, b) La utilización de “precios de referenciales” para la determinación de la base imponible del ICE. Sin embargo, el accionante no establece una relación clara y directa de cómo la presunta inobservancia de este fallo afectaría cada uno de sus derechos alegados.

40. Esta Corte ha indicado que

“[...] Los precedentes judiciales [...] de la Corte Constitucional son vinculantes, de conformidad con la Constitución (art. 436 núm. 1 y 6) y la LOGJCC (art. 2 núm. 3). Dicha obligatoriedad se proyecta, horizontalmente, respecto de la propia Corte, y verticalmente, respecto de todas las demás autoridades jurisdiccionales. Las indicadas disposiciones normativas –que dotan de vinculatoriedad a los precedentes emanados de las decisiones de esta Corte– se fundan, a su vez, en el derecho constitucional a la igualdad formal (art. 66 núm. 4), que demanda tratar igual a casos con iguales propiedades relevantes, y en el derecho a la seguridad jurídica (art. 82), que exige dotar a las expectativas de las personas de una previsibilidad razonable respecto de las decisiones judiciales.”⁸

41. En la sentencia antes referida, se indica que *“Según la Constitución (artículo 76 núm. 7 letra l), toda decisión judicial debe tener una motivación; dentro de esta, sin embargo, cabe distinguir [...] el conjunto de razones que son esenciales para la justificación de lo decidido [...] Y, [...] la regla en la que el decisor subsume los hechos del caso concreto para, inmediatamente, extraer la decisión (lo que queda fuera de dicho núcleo son las razones que fundamentan la mencionada regla).”*

42. Al respecto, la Corte considera que, cuando el argumento de la vulneración de derechos presentado en una acción extraordinaria de protección se basa en la inobservancia de un precedente constitucional, para que sea considerado claro, deberá reunir los elementos mínimos necesarios comunes (tesis, base fáctica y justificación jurídica) y, dentro de la justificación jurídica, deben incluirse al menos los siguientes elementos:

- i. La identificación de la regla de precedente y
- ii. La exposición de por qué la regla de precedente es aplicable al caso

43. En el presente caso, el accionante enunció las decisiones constitucionales que se reputan como precedente en el caso, pero no refirió de manera clara y concreta cuáles son las razones necesarias que justificaron las decisiones de los jueces en los casos

⁸ Corte Constitucional del Ecuador, sentencia 109-11-IS (Precedente judicial en sentido estricto), 26 de agosto del 2020.

precedentes, ni las reglas jurisprudenciales que se debieron aplicar a su caso, ni qué elementos del presente caso permiten establecer una analogía fáctica con los casos que alega como precedentes, ni las razones por las que la alegada inobservancia de estos produjo de forma directa e inmediata la vulneración de sus derechos constitucionales. En consecuencia, esta Corte encuentra que sus argumentos no son claros ni completos, por lo que respecto a la alegación de la inobservancia de los precedentes jurisprudenciales no emitirá pronunciamiento alguno. En suma, la Corte considera que no es posible entrar a analizar una presunta falta de aplicación de un precedente constitucional cuando el accionante no argumente ni explique de forma clara y detallada como ese precedente se relacionarían con el caso en análisis y debió ser aplicado.

44. Sobre el derecho a la seguridad jurídica el accionante manifestó que la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia se habría alejado de su propia línea jurisprudencial atentando contra la predictibilidad de los fallos. Dicha alegación será tratada como parte del derecho a la igualdad.
45. Sobre el derecho a la propiedad y no confiscación, la compañía accionante señala que se le exige el pago de valores superiores a los que lícitamente le correspondía realizar por concepto de impuesto a los consumos especiales en el ejercicio fiscal del año 2010. Esta Corte encuentra que resolver esta afirmación implicaría realizar un examen de legalidad y de mérito del proceso original, lo cual escapa la competencia de este Organismo pues el caso en estudio proviene de un litigio de índole tributaria, y esta Corte de manera excepcional puede entrar a resolver sobre el mérito exclusivamente en casos que provienen de garantías jurisdiccionales.
46. Por lo expuesto, este Organismo resolverá sus argumentos a través del derecho a la igualdad, debido proceso en la garantía a la motivación, seguridad jurídica y tutela judicial efectiva:

Sobre el derecho a la igualdad

47. El numeral 4 del artículo 66 de la CRE prescribe que “*Se reconoce y garantizará a las personas: [...] 4. Derecho a la igualdad formal, igualdad material y no discriminación*”.
48. Este Organismo ha determinado que en relación a similares situaciones fácticas si bien los jueces deben estar vinculados a sus precedentes conforme el principio *stare decisis*, a fin de que la interpretación empleada en las normas y su correspondiente aplicación sea constante y uniforme; el hecho de que se resuelvan de distinta manera casos con fundamentos fácticos aparentemente iguales, no implica necesariamente la violación del derecho a la igualdad en la medida en que la resolución depende de los

elementos de cada proceso y de la apreciación que sobre los hechos realizan los operadores de justicia.⁹

49. La compañía accionante señala que en los recursos de casación No. 149-2012 y 503-2012 la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia (en adelante, “Sala”) reconoció que la administración tributaria está facultada para utilizar información de terceros para efectos de ejercer su facultad determinadora siempre que tenga relación con la actividad gravada y el hecho generador del sujeto pasivo y que: *“la consecuencia lógica de esta decisión, que obviamente es RECHAZAR los Recursos interpuestos por la Administración Tributaria y NO CASAR las sentencias proferidas”*. Al no aplicar, en la sentencia recurrida, la línea jurisprudencial de otras sentencias de la Sala se habría vulnerado su derecho a la igualdad.
50. El argumento del accionante invoca la aplicación de un supuesto precedente horizontal¹⁰ que puede ser hetero-vinculante o auto-vinculante. En virtud de lo determinado en la sentencia 1035-12-EP/20, en el caso de la Corte Nacional de Justicia el carácter hetero-vinculante de sus precedentes horizontales *“depende de que se satisfagan las condiciones establecidas en el artículo 185 de la Constitución y las disposiciones legales relacionadas”*. En el caso materia de análisis, la propia compañía accionante ha reconocido que no existe un precedente jurisprudencial obligatorio de la Corte Nacional de Justicia aplicable.
51. El precedente horizontal auto-vinculante implica, en cambio, que el fundamento en cuya virtud se tomó una decisión por los jueces que componen un cierto tribunal *“obliga a esos mismos jueces cuando, en el futuro, tuvieren que resolver un caso análogo; de manera que dichos jueces pueden apartarse de su propio precedente solo si lo justifican suficientemente”*¹¹. En el presente caso, pese a que uno de los jueces que conformó la Sala también fue parte del tribunal que emitió la resolución del recurso No. 149-2012 y otro de ellos integró la Sala que resolvió el recurso No. 503-2012, el precedente auto-vinculante obliga al juez y no a la conformación de la Sala como tal (a menos que esté integrada por los mismos jueces en todos los fallos invocados)¹²; por lo que, esta no estaba atada a una u otra línea jurisprudencial.

⁹ Corte Constitucional del Ecuador, sentencia No. 429-14-EP/20 de 13 de febrero de 2020.

¹⁰ En la sentencia 1035-12-EP del 22 de enero de 2020, el Organismo Constitucional se ha pronunciado indicando que *“[...] Los precedentes pueden ser, o bien, verticales, cuando provienen de una decisión judicial adoptada por un órgano jerárquicamente superior al de referencia, o bien, horizontales, cuando provienen de una decisión adoptada por un órgano del mismo nivel jerárquico que el de referencia. El argumento del accionante, entonces, invoca la aplicación de un supuesto precedente horizontal [...]”*.

¹¹ Corte Constitucional del Ecuador, sentencia No. 1035-12-EP/20 de 22 de enero de 2020.

¹² La Sala que dictó la sentencia impugnada estaba conformada por el Dr. José Luis Terán Suárez y las Dras. Tatiana Pérez Valencia y Ana María Crespo Santos. La Sala que resolvió el recurso de casación No. 149-2012 estaba conformada por la Dra. Tatiana Pérez y los Dres. José Suing y Gustavo Durango. La Sala que resolvió el recurso de casación No. 503-2012 estaba conformada por los Dres. Manuel Sánchez, José Luis Terán y Juan Montero.

52. De modo que no se verifica una vulneración al derecho a la igualdad, al no existir un precedente jurisprudencial obligatorio vinculante para la Sala.

Sobre el derecho al debido proceso en la garantía de motivación

53. El artículo 76 numeral 7 literal 1) de la CRE establece que:

“En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas: [...]

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”.

54. En esta línea, corresponde verificar si la sentencia impugnada enuncia las normas en las que se funda y si se explica su pertinencia frente a los hechos planteados.
55. La Sala, en el fallo impugnado, planteó un problema jurídico a resolver, si la sentencia dictada por la Cuarta Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 2 con sede en Guayaquil (en adelante, “**Tribunal Distrital**”) interpretó erróneamente el artículo 76 de la Ley de Régimen Tributario Interno.
56. Para resolver este problema, la Sala inicia citando el texto íntegro del artículo 76 de la LRTI (vigente a la época). Luego, en el punto 5.2.1 explica que *“En consideración a la causal primera alegada [...] esta -Sala- tiene como limitante la revalorización de las pruebas y debe ser alegada a partir de los hechos probados en la sentencia [...]”*. A continuación, en el punto 5.2.1.1 la Sala a fin de identificar si el Tribunal *A quo* incurrió en errónea interpretación del art. 76 de la LRTI explica la naturaleza de monofásico del Impuesto a los Consumos Especiales, así como la intención del legislador de crear el impuesto para reducir el consumo de productos dañinos para la salud.
57. Luego de establecer la definición del impuesto a los consumos especiales, la Sala pasa a indicar que *“el presupuesto objetivo elegido por el legislador en relación con este impuesto es una relación con la producción de los bienes nacionales cuando se efectúa la transferencia de dominio de la mercadería ya sea a título oneroso o gratuito y en el caso de las importaciones cuando se desnaturalizan los bienes importados y gravados con este impuesto”*. Es decir, explica el ámbito nacional e internacional del ICE.
58. Luego concentra el análisis en lo indicado por el Tribunal *A quo* en la sentencia recurrida que estableció que *“la relación jurídica tributaria por el pago del ICE, se articula entre el Estado y los importadores sin que las actividades posteriores al*

hecho generador del ICE y que son propias de terceros independientes (intermediarios) generen obligación alguna.”.

59. Luego de citar los argumentos del casacionista y la explicación del Tribunal A quo sobre cómo se ha de liquidar el impuesto la Sala explica que:

“el artículo 76 de la LRTI establece la base imponible del ICE y su debida construcción ya sea para los bienes de producción nacional o bienes importados situación que debe ser entendida de manera completa por cuanto en el referido artículo se preveía varias normas con respecto a esto y sobre todo sin olvidar la intención del legislador que se orientó a la disminución del consumo de bienes nocivos para la salud, como el cigarrillo, las bebidas alcohólicas incluida la cerveza entre otros [...], sobre el caso que nos atañe, para la configuración de la base imponible de bienes importados, la norma jurídica ha establecido: ‘La base imponible [...] de bienes importados se determinará con base en el precio de venta al público sugerido por el fabricante o importador menos el IVA y el ICE o con base en los precios referenciales que mediante Resolución establezca anualmente el Director General del Servicio de Rentas Internas a esta base se aplicaran las tarifas ad-valorem que se establezcan en esta Ley [...] El precio de venta al público es el que el consumidor final pague por la adquisición al detal en el mercado, de cualquiera de los bienes gravados con este impuesto. Los precios de venta al público serán sugeridos por los fabricantes o importadores de los bienes gravados con el impuesto y de manera obligatoria se deberá colocar en las etiquetas’ (El subrayado es de la sentencia).

60. Luego, la Sala indica que

“por lo que se refiere al artículo citado cabe puntualizar que para el año 2010 el Servicio de Rentas Internas [...] no emitió la lista de precios referenciales y en ese orden de cosas queda de manera clara que la única forma de determinar la base imponible para bienes importados es por medio de los precios de venta al público que sugiere el importador o fabricante menos el IVA y el ICE, por lo que con esta estructura de base imponible se justifica el alcance del precio de venta al público que va al valor que el consumidor pague por la adquisición al detalle en el mercado, de cualquiera de los bienes gravados con el impuesto [...] el legislador [...], evidenci[ó] la intención de disminuir la práctica ilícita y especulación de precios”.

61. La Sala cierra indicando que

“Luego de efectuar el correspondiente análisis se ha evidenciado que la Sala A quo incurrió en el error contentivo en la causal primera [...] vicio que afectó en gran manera en la parte dispositiva de la sentencia recurrida y por tanto se emitió un fallo con evidente errónea interpretación de la norma ya analizada [...] dieron un sentido diferente al espíritu de la norma jurídica contemplada en el Art.76 [LRTI] desconociendo la obligación al cumplimiento de la prestación tributaria en calidad de sujeto pasivo del impuesto el cual ostenta el importador [...] y por tanto trastocaron el sentido de la norma jurídica que claramente ha señalado que [...] la base imponible de bienes importados y gravados con ICE, se efectuará con base en el precio de venta al público propuesto por el importador, que será el valor que el consumidor final efectúe por tal adquisición al detal en el mercado el mismo que deberá portarse en las etiquetas de los bienes gravados con ICE”.

62. En virtud de lo expuesto, se observa que la Sala consideró que el Tribunal Distrital realizó una errónea interpretación del artículo 76 de la LRTI al considerar que *“la relación jurídica tributaria por el pago del ICE, se articula entre el Estado y los importadores sin que las actividades posteriores al hecho generador del ICE y que son propias de terceros independientes (intermediarios) generen obligación alguna”* cuando del análisis realizado por la Sala se desprende que el propio artículo 76 LRTI *“ha señalado que [...] la base imponible de bienes importados y gravados con ICE, se efectuará con base en el precio de venta al público propuesto por el importador, que será el valor que el consumidor final efectúe por tal adquisición al detal en el mercado el mismo que deberá portarse en las etiquetas de los bienes gravados con ICE”*.
63. Con base en el análisis expuesto extensamente en la sentencia impugnada, la Sala decidió *“CASAR la sentencia de 27 de febrero de 2015 emitida por la Cuarta Sala del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario No. 2 con sede en Guayaquil [...] y DECLARAR la legitimidad y validez jurídica del Acta de Determinación No. 0920130100115 de 4 de septiembre de 2013 emitida por el Director Regional Litoral Sur (S) del Servicio de Rentas Internas por concepto de ICE del año 2010”*.
64. En virtud de lo expuesto, esta Corte advierte que la Sala si bien se pronuncia sobre el vicio de casación alegado por el recurrente, referente a la errónea interpretación producida por el Tribunal Distrital respecto del artículo 76 de la LRTI, pese a ello la Sala no aborda ni detalla los fundamentos por los cuales llega a declarar la validez del acta de determinación tributaria.
65. En consecuencia, esta Corte considera que la decisión impugnada vulnera el derecho al debido proceso en la garantía de la motivación.

Sobre el derecho al debido proceso en la garantía del cumplimiento de normas y los derechos de las partes y la tutela judicial efectiva

66. El artículo 76 numeral 1 de la CRE establece que: *“En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas: 1. Corresponde a toda autoridad administrativa o judicial, garantizar el cumplimiento de las normas y los derechos de las partes”*.
67. Sobre este derecho la Corte ha señalado que parte importante del debido proceso depende de que las autoridades públicas garanticen el cumplimiento de las normas, pues sólo el estricto apego a la normativa correspondiente evita que los poderes públicos actúen arbitrariamente. No obstante, pese a la existencia de esta garantía, la jurisdicción constitucional no constituye una superposición o reemplazo a las competencias de la justicia ordinaria, por lo que elementos, como este, del debido proceso se dirimen principalmente en sede ordinaria. La justicia constitucional es

extraordinaria y reactiva, con lo cual no toda inaplicación normativa tiene relevancia constitucional ni constituye *per se* una afectación a este derecho.¹³

68. El accionante manifiesta que los jueces de la Sala no aplicaron el artículo 16 de la Ley de Casación¹⁴ en cuanto a que debieron dictar una sentencia sustitutiva, *“cumplimiento con todas las exigencias de motivación requeridas, DONDE ADEMÁS RESOLVERÁ EL PROBLEMA CENTRAL QUE LE FUE SOMETIDO A CONSIDERACIÓN”*.
69. Al respecto, analizada la sentencia, se encuentra que la Sala realizó un pronunciamiento exclusivamente respecto del vicio de errónea interpretación del artículo 76 de la LRTI, alegado por el director regional Litoral Sur del Servicio de Rentas Internas al amparo de la causal primera del artículo 3 de la Ley de Casación. De aquello se observa que la Sala se ciñó a analizar la decisión impugnada por el recurrente como manda el artículo 2 de la Ley de Casación, sin excederse en sus facultades de revisión de vicios de derecho respecto de la sentencia del Tribunal Distrital.
70. Después de que la Sala determinó, con suficiente motivación, que el fallo de instancia incurría en el vicio de errónea interpretación del artículo 76 de la LRTI resolvió *“CASAR la sentencia de 27 de febrero de 2015 emitida por la Cuarta Sala del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario No. 2 con sede en Guayaquil [...] y DECLARAR la legitimidad y validez jurídica del Acta de Determinación No. 0920130100115 de 4 de septiembre de 2013 emitida por el Director Regional Litoral Sur (S) del Servicio de Rentas Internas por concepto de ICE del año 2010”*, sin pronunciarse sobre el fondo del juicio contencioso tributario. Es decir, pese a que casó la sentencia no dictó una sentencia sustitutiva como correspondía de acuerdo al artículo 16 de la Ley de Casación, resolviendo las pretensiones planteadas dentro del proceso y determinando la legalidad o ilegalidad del acta de determinación tributaria impugnada de manera fundamentada.
71. En este sentido, al casar la sentencia correspondía dictar una de mérito en la que la Sala debió pronunciarse acerca de lo planteado por el accionante en su demanda de impugnación para ponerle fin a la controversia. Es decir, respecto de los puntos de la demanda de impugnación del Acta de Determinación No. 0920130100115 emitida el 04 de septiembre de 2013 y notificada el 05 de septiembre de 2013, por concepto de ICE del 2010.
72. El accionante planteó los siguientes aspectos en su demanda de impugnación del acta de determinación: (i) el Director Regional del Litoral Sur del Servicio de Rentas Internas carece de competencia para determinar el ICE en importaciones; (ii) se ha

¹³ Corte Constitucional del Ecuador. Sentencia No. 1706-13-EP/19 de 26 de noviembre de 2019.

¹⁴ Primer inciso del artículo 16 de la Ley de Casación: *“Si la Corte Suprema de Justicia encuentra procedente el recurso, casará la sentencia o auto de que se trate y expedirá el que en su lugar correspondiere, y por el mérito de los hechos establecidos en la sentencia o auto”*.

producido la caducidad de la orden de determinación emitida y notificada el 06 de diciembre de 2012; (iii) otros argumentos: a) sobre la información utilizada en el proceso de determinación; b) el régimen legal del ICE aplicable al ejercicio económico 2010; c) el precio de venta al público sugerido; d) las normas aplicables en el ejercicio 2010; e) la incongruencia reglamentaria respecto de la declaración y pago del ICE; f) la administración debe aplicar en su tenor literal el segundo inciso del artículo 76 de la LRTI; g) la administración se extralimita en la utilización de los precios de terceros para la conformación de la base imponible del ICE; h) el supuesto equivocado entendimiento de la aplicación de la determinación directa aplicada en el acta de determinación; i) la falta de motivación del acta de determinación, y j) el recargo del 20%.

- 73.** La pretensión concreta de la demanda de impugnación planteada por PROALCO fue: i) que se declare la nulidad del acta de determinación impugnada; ii) por haberse suspendido por múltiples ocasiones los actos de fiscalización por más de quince días, la notificación de orden de determinación no interrumpió el plazo de caducidad de la facultada determinadora y por ende el acta de determinación carece de eficacia jurídica; y (iii) en el supuesto de que no se declare ni nulidad ni caducidad alegada, solicitó se deje sin efecto las glosas levantadas por falta de motivación del acta de determinación impugnada. Sin embargo, como ya se explicó, dentro de su análisis la Sala no hizo referencia alguna a las alegaciones de la ahora accionante y se limitó a declarar la legitimidad y validez del acta de determinación impugnada sin haber ofrecido motivos para ello.
- 74.** De acuerdo al artículo 16 de la Ley de Casación, cuando una Sala Especializada de la Corte Nacional de Justicia resuelve casar una sentencia, está obligada a expedir la que en su lugar corresponda. Es decir, no basta con pronunciarse en el dictum (decisión) sobre las pretensiones planteadas por la parte actora, sino que corresponde dictar una nueva sentencia que resuelva la Litis de manera motivada. En este sentido, los jueces de la Corte Nacional de Justicia deben realizar un primer pronunciamiento motivado en el que determinen si la decisión recurrida incurrió en alguno de los vicios alegados y admitidos a trámite. Si determinan que la decisión recurrida incurrió en el vicio analizado, deberán casarla y realizar un segundo pronunciamiento motivado (que corresponde a la sentencia sustitutiva) sobre las pretensiones contenidas en la demanda y las excepciones comprendidas en la contestación para resolver el conflicto planteado. Por lo que, se observa que al no emitir una sentencia de mérito conforme lo dispuesto en el artículo 16 de la Ley de Casación, la Sala omitió resolver de manera motivada las pretensiones de la ahora accionante.
- 75.** En este caso, la inaplicación del artículo 16 de la Ley de Casación adquiere relevancia constitucional, pues devino a su vez en una afectación al derecho a la tutela judicial efectiva del accionante. Cuando en una sentencia se casa aquello implica que deja de surtir efectos en el plano jurídico y al omitirse dictar un fallo de reemplazo, de conformidad con lo que establecía la normativa aplicable al caso, se impidió que el accionante obtenga una solución motivada al conflicto planteado. En

consecuencia, pese a haber iniciado una acción contencioso-tributaria y haber atravesado todo el proceso judicial, la sentencia de casación, al no dictar el fallo de mérito siguiendo los expresos mandatos legales, impidió su acceso efectivo a una tutela de sus derechos e intereses, en el elemento correspondiente a obtener una sentencia fundada en derecho.¹⁵

76. En consecuencia, se verifica que existió vulneración al debido proceso en la garantía del cumplimiento de normas y derechos de las partes que acarreó una vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva.

V. 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 resuelve:

1. Declarar la vulneración del debido proceso en la garantía de la motivación, el derecho al cumplimiento de normas y derechos de las partes de la compañía **PROALCO CÍA. LTDA** y como consecuencia de ello, a la tutela judicial efectiva.
2. Aceptar la acción extraordinaria de protección presentada.
3. Como medidas de reparación se dispone:
 - a. Dejar sin efecto la sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia el 22 de septiembre de 2015 solamente en la parte referente a la resolución de mérito de la causa, una vez que se resolvió casar la sentencia recurrida. Ordenar que otro tribunal resuelva y atienda las alegaciones del recurrente en torno a las razones para declarar la validez del acta de determinación tributaria, en atención a que actualmente la Sala se encuentra conformada por jueces nacionales distintos a los que emitieron la decisión.
 - b. Retrotraer el proceso al momento anterior a la emisión de la sentencia de 22 de septiembre de 2015.
 - c. Disponer que se efectúe el sorteo correspondiente para que una nueva integración de la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia conozca y resuelva el recurso de casación interpuesto, de conformidad con la Constitución de la República, la ley y la presente sentencia.
 - d. Notifíquese, publíquese y cúmplase.

Dr. Hernán Salgado Pesantes
PRESIDENTE

¹⁵ Corte Constitucional del Ecuador, sentencia N°. 1051-15-EP/20 párrafo 53.

Razón: Siento por tal, que la Sentencia que antecede fue aprobada por el Pleno de la Corte Constitucional con ocho votos a favor, de los Jueces Constitucionales Karla Andrade Quevedo, Carmen Corral Ponce, Agustín Grijalva Jiménez, Enrique Herrería Bonnet, Alí Lozada Prado, Teresa Nuques Martínez, Daniela Salazar Marín y Hernán Salgado Pesantes (voto concurrente); y, un voto salvado del Juez Constitucional Ramiro Avila Santamaría; en sesión ordinaria de miércoles 13 de enero de 2021.- Lo certifico.

Dra. Aída García Berni
SECRETARIA GENERAL

SENTENCIA No. 1943-15-EP/21

VOTO CONCURRENTE

Juez Constitucional Hernán Salgado Pesantes

Con relación con la sentencia No. 1943-15-EP/21, me permito emitir el presente voto concurrente, toda vez que me encuentro de acuerdo con la decisión, pero considero la necesidad de realizar algunas puntualizaciones como precisaré en los siguientes términos:

Antecedentes.-

1. En la sentencia No. 1943-15-EP/21, se aceptó la acción extraordinaria de protección presentada por Fausto Manuel Gavilánez Freire, en su calidad de gerente general y representante legal de la compañía PROALCO, en contra de la sentencia de casación dictada el 22 de septiembre de 2015 por la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia¹. En dicha decisión, se casó la sentencia de 27 de febrero de 2015 emitida por la Cuarta Sala del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario No. 2 de Guayaquil y se declaró la legitimidad y validez jurídica del Acta de Determinación Tributaria No. 0920130100115 de 4 de septiembre de 2013, emitida por el Director Regional Litoral Sur (s) del Servicio de Rentas Internas, por concepto del Impuesto a los Consumos Especiales ICE del año 2010.

2. En su demanda, el accionante alegó la vulneración de los siguientes derechos: debido proceso en la garantía de cumplimiento de las normas y derechos de las partes y en la garantía de motivación; tutela judicial efectiva; seguridad jurídica; igualdad y no discriminación; y, propiedad.

3. En virtud de lo expuesto, en la sentencia No. 1943-15-EP/21 se declaró la vulneración del debido proceso en la garantía de la motivación, la garantía al cumplimiento de normas y derechos de las partes, así como a la tutela judicial efectiva puesto que, en lo principal, la Corte Nacional de Justicia no dictó una sentencia sustitutiva de conformidad con el artículo 16 de la Ley de Casación. Me encuentro de acuerdo con esta decisión debido a que, en efecto, la sentencia de casación impugnada únicamente se pronunció respecto de la errónea interpretación del artículo 76 de la Ley de Régimen Tributario Interno (en adelante “LRTI”) en la sentencia del Tribunal, sin expedir la decisión que en su lugar correspondía.

¹ En la Sentencia No. 1943-15-EP/21 se observó que se impugnó también el auto de 26 de octubre de 2015 dictado por la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia en el que se analizó y rechazó el pedido de aclaración de la sentencia de 22 de septiembre de 2015 presentado por la compañía PROALCO. Sin embargo, se descartó su análisis debido a que la argumentación del accionante se centró en la sentencia de casación.

4. Pese a lo anterior, en el análisis desarrollado en la sentencia respecto de las alegaciones del accionante, relacionadas con la inobservancia de precedentes jurisprudenciales de la Corte Constitucional, se indicó que no existió una argumentación clara que permita pronunciarse sobre este aspecto. En tal sentido, realizo unas puntualizaciones al respecto.

Análisis.-

5. De la demanda se verifica que el accionante identifica cinco sentencias de la Corte Constitucional, de las cuales destaca la Sentencia No. 221-12-SEP-CC emitida dentro del caso No. 1515-10-EP, señalando que tiene patrón fáctico y era aplicable a su caso. Sobre estas alegaciones, en la Sentencia No. 1943-15-EP/21 se determinó que los argumentos del accionante no son claros ni completos debido a que no se indicaron las razones por las que no se aplicó el precedente jurisprudencial, en virtud de lo cual no se analizaron dichos cargos.

6. Contrario a aquello, considero que en la demanda sí se expusieron argumentos por parte del accionante en cuanto a la falta de aplicación de un precedente jurisprudencial de la Corte Constitucional, concretamente respecto de la Sentencia No. 221-12-SEP-CC, lo que merece ser analizado.

7. Por lo tanto, para analizar si existió o no una inobservancia de un precedente jurisprudencial, hay que tomar en cuenta lo que la Corte Constitucional ha indicado:

“23. Dicho precedente judicial en sentido estricto está conectado íntimamente con la motivación de las decisiones judiciales. Según la Constitución (artículo 76 núm. 7 letra l), toda decisión judicial debe tener una motivación; dentro de esta, sin embargo, cabe distinguir la ratio decidendi, o sea, el conjunto de razones que son esenciales para la justificación de lo decidido (las demás consideraciones contenidas en la motivación suelen denominarse obiter dicta). Y, dentro de la ratio decidendi, cabe todavía identificar su núcleo, es decir, la regla en la que el decisor subsume los hechos del caso concreto para, inmediatamente, extraer la decisión (lo que queda fuera de dicho núcleo son las razones que fundamentan la mencionada regla)

24. Ahora bien, cuando dicha regla no es tomada por el decisor –sin más– del sistema jurídico preestablecido (que incluye las leyes, los instrumentos internacionales de derechos humanos, las normas de origen jurisprudencial, etc.), sino que, más bien, es el producto de la interpretación que el decisor hace de dicho ordenamiento con miras a resolver el caso concreto, estamos ante una regla de precedente...”².

8. Respecto de la Sentencia No. 221-12-SEP-CC emitida dentro del caso No. 1515-10-EP, el accionante indicó que era aplicable debido a:

² Corte Constitucional del Ecuador. Sentencia No. 109-11-IS/20 (Precedente judicial en sentido estricto) de 26 de agosto de 2020, párrs. 23 y 24.

“(i) Que tanto la misma Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, en casos anteriores, como la Corte Constitucional han establecido de manera indubitable que para el cálculo de la base imponible del ICE, no puede obligarse a los contribuyentes a considerar ni actividades de comercialización en las que ellos no han participado, ni precios de venta al público que no han cobrado; y que en consecuencia, no se puede pretender que paguen tarifas del Impuesto respecto de montos que no han recaudado;

(ii) Que la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia tenía la obligación de aplicar en el presente caso, los mismos criterios y la misma decisión que ha aplicado reiteradamente en casos análogos donde ha existido el mismo patrón fáctico, pues existe una línea jurisprudencial que no podía ser cambiada de forma arbitraria; y,

(iii) Que además de encontrarse vinculada por su propia línea jurisprudencial, la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia tenía también la obligación de aplicar al presente caso, los precedentes jurisprudenciales de la Corte Constitucional existentes sobre este mismo patrón fáctico, que han sido glosados en líneas anteriores.”

9. Ahora bien, en el caso No. 1515-10-EP se impugnó la sentencia dictada el 3 de septiembre de 2010 por los Jueces de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia dentro del recurso de casación No. 399-2009, mediante la cual se casa la sentencia de 1 de octubre de 2009 expedida por los Jueces de la Primera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1, al considerar que la base imponible para el ICE no puede ser inferior a los precios de venta al público menos el IVA y el ICE. Una vez analizada la decisión impugnada, la Corte Constitucional aceptó la acción por encontrar que se vulneraron derechos constitucionales porque:

“En el caso concreto de esta acción, se colige que los jueces de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia no exponen en forma razonada y ajustada a las pretensiones procesales, la aplicación normativa cuyas normas determinadas previamente, para el caso concreto, formaron parte del ordenamiento jurídico, que siendo claras y públicas, lograron conformar una certeza de que la normativa existente en la legislación administrativa tributaria será aplicada, con mayor razón si fueron fuente de jurisprudencia de triple reiteración en la temática. En consecuencia, en la sentencia de la Sala de Casación no se evidencia la motivación y la fundamentación que debería efectuar el más alto tribunal de justicia ordinaria. Los juzgadores se limitaron a citar textos de fallos aislados que no tienen una pertinencia jurídica. Esto constituye vulneración del debido proceso y de la seguridad jurídica, derechos consagrados y garantizados en la Constitución en los artículos 76 y 82, respectivamente.”

10. Es decir que la Corte Constitucional consideró que la sentencia de casación no se encontró motivada porque no se expusieron las pretensiones procesales ni la normativa y jurisprudencia tributaria aplicable al caso, toda vez que la decisión se limitó a citar textos de fallos aislados que no tenían pertinencia jurídica.

11. Sobre este punto, cabe recordar que en virtud del artículo 94 de la Constitución y el artículo 58 de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional, la acción extraordinaria de protección tiene como objeto la protección de derechos constitucionales y el debido proceso en sentencias, autos definitivos o resoluciones con fuerza de sentencia. De esta manera, no le corresponde a la Corte Constitucional pronunciarse sobre la interpretación y aplicación de normas infraconstitucionales debido a que dicha tarea le corresponde a la justicia ordinaria³.

12. Conforme lo expuesto, si bien se observa que existe similitud respecto del problema jurídico tratado en las decisiones impugnadas tanto en el presente caso y como en el caso No. 1515-10-EP (cálculo de la base imponible del impuesto a los consumos especiales), no se verifica una inobservancia de la sentencia señalada por el accionante debido a que en la sentencia 1943-15-EP/21 se observó que:

a) No se comprobó la existencia de un precedente de la Corte Nacional de Justicia aplicable al caso.

b) La decisión impugnada consideró los argumentos del casacionista, resolvió el problema jurídico planteado en el recurso de casación de forma motivada al enunciar el artículo 76 de la LRTI (vigente a la época) y explicó que el Tribunal Distrital interpretó erróneamente dicha norma.

13. Pese a que la Corte Constitucional observó que la sentencia de 22 de septiembre de 2015 omitió dictar un fallo de reemplazo, de conformidad con lo que establecía la Ley de Casación, lo que impidió al accionante obtener una solución motivada al conflicto planteado, no conllevó la inobservancia de la sentencia indicada por el accionante (precedente). En tal sentido, su cargo deviene en improcedente.

14. Por los motivos expuestos, considero que se le debió responder al accionante el cargo planteado relacionado con la inobservancia de precedentes jurisprudenciales en los términos expresados en el presente voto concurrente.

Dr. Hernán Salgado Pesantes
JUEZ CONSTITUCIONAL

Razón.- Siento por tal que el voto concurrente del Juez Constitucional Hernán Salgado Pesantes, en la causa 1943-15-EP, fue presentado en Secretaría General el 21 de enero

³ Corte Constitucional del Ecuador. Sentencia No. 1843-13-EP/20 de 8 de enero de 2020, párr. 31. *Ver también:* Sentencia No. 753-15-EP/20 de 21 de octubre de 2020, párr. 52. Sentencia No. 2031-14-EP/20 de 25 de noviembre de 2020, párr. 46.

de 2021, mediante correo electrónico a las 15:15; y, ha sido procesado conjuntamente con la Sentencia.- Lo certifico.

Dra. Aída García Berni
SECRETARIA GENERAL

SENTENCIA No. 1943-15-EP/21

VOTO SALVADO

Juez Constitucional Ramiro Avila Santamaría

1. En relación con la Sentencia N°. 1943-15-EP/21, con ponencia del juez Agustín Grijalva Jiménez, me permito disentir con el voto de mayoría por no estar de acuerdo con algunos razonamientos de la sentencia y con la decisión, de acuerdo con los argumentos que expongo a continuación.

2. Este caso tiene origen en una acción de impugnación contenciosa tributaria presentada en contra del Servicio de Rentas Internas (SRI), por la expedición de un acta de determinación tributaria.¹ En primera instancia se declaró la invalidez del acta.² En casación, la Corte Nacional de Justicia decidió casar la sentencia de primera instancia y declaró la “*legitimidad y validez jurídica del Acta de Determinación Tributaria*”.³ La compañía que se consideró afectada por la decisión presentó acción extraordinaria de protección y manifestó que se transgredió su derecho al debido proceso en la garantía del cumplimiento de las normas y derechos de las partes, motivación, igualdad formal y material, tutela judicial efectiva, seguridad jurídica, propiedad y la prohibición de toda forma de confiscación.

3. La sentencia de mayoría analiza la demanda fundamentalmente en cuatro partes. La primera, que es el argumento más enfatizado por la empresa accionante, sobre la inaplicación de precedentes; la segunda sobre el derecho a la igualdad; la tercera sobre motivación; y finalmente sobre el cumplimiento de normas. Sobre la primera y segunda parte, la Corte realiza varias precisiones importantes sobre cuándo determinar que hay una inobservancia de precedentes jurisdiccionales. Éstas me parecen un aporte importante a la doctrina desarrollada sobre la jurisprudencia como fuente de derecho y con ellas concuerdo. No comparto la argumentación sobre la violación a la motivación y al cumplimiento de normas.

4. La Corte declaró la vulneración al debido proceso en la garantía de la motivación, a pesar de reconocer que la decisión se realizó “*con base en el análisis expuesto extensamente en la sentencia impugnada*”⁴, porque “*no aborda ni detalla los*

¹ La Dirección Regional Litoral Sur del SRI determinó que la compañía PRODUCTOS ALIMENTICIOS Y LICORES CIA. LTDA. (PROALCO) debía pagar la diferencia de USD \$125.417,60 más los intereses generados, desde la fecha de su exigibilidad hasta la fecha de pago de las obligaciones, por concepto de Impuestos a los Consumos Especiales (ICE) del ejercicio fiscal 2010, más el 20% de recargo por USD \$25.083,52.

² Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario No. 2 con sede en Guayaquil, sentencia de 27 de febrero de 2015, juicio No. 09504-2013-0103.

³ Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, sentencia de 22 de septiembre de 2015, juicio No. 17751-2015-0160.

⁴ Corte Constitucional, Sentencia N°. 1943-15-EP/21, párrafo 63.

fundamentos por los cuales llega a declarar la validez del acta de determinación tributaria.”⁵

5. La Corte, en cuanto a la motivación, ha adoptado como estándar lo establecido en el artículo 76 (7)(1) de la Constitución: enunciar normas y explicar la pertinencia de las normas a los hechos. Cuando se cumplen estos mínimos requerimientos, entonces hay motivación. La Corte no analiza la corrección o incorrección de los argumentos porque es asunto propio de la justicia ordinaria. La sentencia impugnada, según mi criterio, enuncia normas y explica la pertinencia de dichas normas con lo aplicable al caso.⁶ El “*ni detalla fundamentos*” tiene que ver con la exigencia de una mayor motivación y con un desacuerdo con la argumentación esgrimida en dicha sentencia sobre la validez del acta de determinación tributaria.

6. Sobre el cumplimiento de normas y derechos, la Corte considera que “*pese a que casó la sentencia no dictó una sentencia sustitutiva como correspondía de acuerdo al artículo 16 de la Ley de Casación, resolviendo las pretensiones planteadas dentro del proceso y determinando la legalidad o ilegalidad del acta de determinación tributaria impugnada de manera fundamentada*⁷ ...la Sala no hizo referencia alguna a las alegaciones de la ahora accionante y se limitó a declarar la legitimidad y validez del acta de determinación impugnada sin haber ofrecido motivos para ello.”⁸

7. La ley aplicable dispone que si la Corte Nacional “*encuentra procedente el recurso, casará la sentencia o auto de que se trate y expedirá el que en su lugar correspondiere, y por el mérito de los hechos establecidos en la sentencia o auto*”.⁹ Según mi criterio, los jueces casaron la sentencia y, por el mérito de los hechos, resolvieron el problema central de la demanda de origen.

8. La sentencia impugnada resolvió el asunto fundamental motivo de la *litis* en sede ordinaria: la validez del acta de determinación impugnada. El problema que acaba abordando la Corte es sobre el contenido de una sentencia sustitutiva. En este aspecto, según se afirma, debía hacer referencia a las alegaciones de la compañía accionante.

9. El contenido de una sentencia sustitutiva es un asunto propio de la justicia ordinaria y no tiene relevancia constitucional por sí mismo. Las cuestiones sobre la definición y alcance del derecho ordinario deben ser afrontadas y desarrolladas por la máxima autoridad de la justicia ordinaria. La Corte Nacional debe ser la última instancia indiscutible en asuntos exclusivamente de justicia ordinaria.

10. Para evitar lo que en la doctrina se ha conocido como “*choque de trenes*”, que es cuando existen superposiciones entre las competencias y resoluciones de las cortes de

⁵ Corte Constitucional, Sentencia N°. 1943-15-EP/21, párrafo 64.

⁶ Corte Constitucional, Sentencia N°. 1943-15-EP/21, párrafos 59 al 62.

⁷ Corte Constitucional, Sentencia N°. 1943-15-EP/21, párrafo 70.

⁸ Corte Constitucional, Sentencia N°. 1943-15-EP/21, párrafo 73.

⁹ Ley de Casación, artículo 16.

cierre en justicia ordinaria y constitucional, se deben establecer jurisprudencialmente los límites claros y tratar de ser deferentes con la forma cómo se ejercen dichas competencias. El límite claro es la violación evidente de derechos constitucionales. Cuando la supuesta violación es de una norma del sistema jurídico ordinario, la Corte debería respetar los resuelto por la Corte Nacional.

11. El recurso de casación es excepcional, técnico y tiene harta doctrina y jurisprudencia que lo ha desarrollado.¹⁰ Cuestiones como la aplicación de causales, contenido de la sentencia sustitutiva, la valoración de la prueba en casación y más, son asuntos que deben definirse jurisprudencialmente mediante los fallos de triple reiteración.¹¹

12. La garantía del cumplimiento de normas si bien está enunciada como un derecho constitucional, corresponde a la justicia ordinaria observar y aplicar cuando se traten de normas propias de dicha justicia. La Corte Constitucional ha establecido con claridad que *“pese a la existencia de esta garantía, no se puede desconocer que la jurisdicción constitucional no constituye una superposición o reemplazo a las competencias de la justicia ordinaria, ya que ello ocasionaría el desconocimiento de la propia estructura jurisdiccional que ha sido establecida por la misma Constitución.”*¹²

13. Si la Corte Constitucional, como me parece sucede en el presente caso, determina las omisiones en una sentencia sustitutiva, se convierte en una instancia adicional y sofisticada de la casación.

14. La Corte está abarrotada de casos relacionados con acciones extraordinarias de protección. Gran cantidad del tiempo de la Corte se invierte (¿desperdicia?) en admisiones y resoluciones (rechazos y desestimaciones) de demandas sobre casos resueltos por la justicia ordinaria. Esto refleja que la Corte es considerada como la última instancia a la que hay que recurrir en la justicia ordinaria.

15. En términos de eficiencia de recursos públicos y hasta de economía procesal, conviene incrementar la deferencia a lo resuelto por la justicia ordinaria (que tienen varias instancias y recursos horizontales y verticales para corregir los errores judiciales), y la dedicación de la Corte a la constitucionalización del derecho (acciones de

¹⁰ Corte Constitucional, sentencia No. 838-14-EP/19, párrafos 20 y 21: *“El recurso de casación es un medio de impugnación de carácter extraordinario, público y de estricto derecho. Por su carácter extraordinario, está revestido de condicionamientos que resultan sustanciales para su presentación, tramitación y resolución. Dichos condicionamientos o requisitos, previstos por la ley, son indispensables para que un recurso de casación prospere... la Sala, al resolver el recurso, también está limitada a pronunciarse exclusivamente respecto de los cargos elevados por el recurrente respecto de la decisión impugnada, estando impedida de revisar otras cuestiones o subsanar la inadecuada interposición del recurso con base en el principio iuranovit curia. En definitiva, al resolver el recurso, el rol de la Sala es de confrontar la decisión impugnada con los cargos formulados contra ella y en relación con la normativa legal citada y los recaudos procesales.”*

¹¹ Constitución, artículo 184 (2).

¹² Corte Constitucional, Sentencia No. 1706-13-EP, párrafo 22.

inconstitucionalidad y consulta de normas) y al desarrollo del contenido y alcance de derechos y garantías (selección y revisión de sentencias).

16. Por estas razones, y por considerar que en el caso hubo motivación, cumplimiento de normas y extralimitación de la Corte Constitucional, mi inconformidad con la sentencia comentada.

Ramiro Avila Santamaría
JUEZ CONSTITUCIONAL

Razón.- Siento por tal que el voto salvado del Juez Constitucional Ramiro Avila Santamaría, en la causa 1943-15-EP, fue presentado en Secretaría General el 14 de enero de 2021, mediante correo electrónico a las 09:12; y, ha sido procesado conjuntamente con la Sentencia.- Lo certifico.

Dra. Aida García Berni
SECRETARIA GENERAL