

Referencia: Caso N° 814-20-EP

Asunto: Completar Acción Extraordinaria de Protección

SEÑORES MAGISTRADOS DE LA CORTE CONSTITUCIONAL DEL ECUADOR.-

Economista **GABRIELA GERMANIA ORELLANA ROSERO**, en mi calidad de Directora Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, a ustedes respetuosamente manifiesto lo siguiente:

I

Respecto al auto de fecha 26 de agosto de 2020, se dispuso la complementación y aclaración de la Acción Extraordinaria de Protección presentada, en calidad de legitimada activa de dicha acción, conforme a lo dispuesto en el artículo 61 numerales 4 y 5 de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional, para lo cual me permito dar cumplimiento a lo señalado:

I.I. Señalamiento de la judicatura, sala o tribunal del que emana la decisión violatoria del derecho constitucional

La decisión violatoria emana de esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.

I.II. Identificación precisa del derecho constitucional violado en la decisión judicial

Al tenor de lo establecido en el artículo 61 numeral 5 de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional, procedo a identificar los derechos que han sido vulnerados dentro de la sentencia emitida el día 11 de Junio de 2020, a las 12h58, por la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia:

- a) Derecho a la Defensa (artículo 76 numeral 7 literal a) de la Constitución).
- b) Derecho a Recurrir (artículo 76 numeral 7 literal m) de la Constitución).
- c) Derecho de Acceso a la Justicia (artículo 75 de la Constitución).

Debido a que la decisión tomada por la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia deja a la institución en indefensión respecto a los derechos constitucionales afectados y vulnerados.

- d) Derecho a la Seguridad Jurídica (artículo 82 de la Constitución).

Debido a que la decisión tomada por la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia atenta contra normas constitucionales inherentes a sus competencias y a los derechos de las partes.

INDICACIÓN DEL MOMENTO EN EL QUE SE ALEGA LA VIOLACIÓN A LOS DERECHOS CONSTITUCIONALES

Conforme a lo prescrito en el artículo 61 numeral 6 de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional, la violación a derechos constitucionales ocurrió al momento de que la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia resolvió no casar el recurso de

casación interpuesto por la Administración Tributaria en contra de la sentencia dictada el jueves 11 de junio de 2020, a las 12h58, y notificada el 11 de junio de 2020, a las 15h00, por la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia con sede en Guayaquil, dentro del Juicio No. 17751-2014-0348.

El fallo emitido el día jueves 11 de Junio del 2020, a las 12h58, el cual constituye el objeto de la presente acción, indica lo siguiente:

“7.1. La casación desde la concepción doctrinaria se ha enmarcado en un campo aplicativo de naturaleza jurídica extraordinaria, formal y de alta técnica jurídica, autores como: Hernando Devis Echandía, al referirse al recurso de casación han manifestado que “Se trata de un recurso extraordinario, razón por la cual está limitado a los casos en que la importancia del litigio por su valor o su naturaleza lo justifica. Por él se enjuicia la sentencia del tribunal, que es su objeto, sin que implique una revisión del juicio.”(Hernando Devis Echandía, “Nociones Generales de Derecho Procesal Civil” pág. 797); así mismo, De la Rúa señala que: “la casación es un verdadero y propio medio de impugnación, un recurso acordado a las partes en el proceso, bajo ciertas condiciones, para pedir y obtener el reexamen de las sentencias desde el punto de vista de su corrección jurídica” (De la Rúa, Fernando. El recurso de casación en el derecho positivo argentino, Editorial V. P. de Zavalla, Buenos Aires, 1986, pág. 50).

Criterios doctrinarios que reafirman la concepción inicialmente expuesta y que se constituye en el lineamiento establecido por la Corte Nacional de Justicia, siendo por tanto, los objetivos principales de este recurso por un lado la protección del ordenamiento jurídico imperante bajo las premisas de la correcta interpretación y aplicación de las normas de derecho sustanciales como procesales dentro de la sentencia o auto del inferior, es decir en sentido estricto el control de legalidad sobre las decisiones judiciales y por otro lado la función uniformadora de la jurisprudencia.

7.2.- Iniciando el análisis a partir de que la causal primera del art. 3 de la Ley de Casación la que procede por: “Aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, en la sentencia o auto, que hayan sido determinantes de su parte dispositiva.” por tanto se deberá entender que por esta causal, que se imputa a la sentencia los errores in iudicando, en otras palabras, la violación directa de la norma de derecho o sustantiva, en razón de que no se ha subsumido de manera adecuada los hechos que han sido probados, en consecuencia no cabe la revalorización de los mismos; pues, se parte de la base correcta de aceptación de los mismos por el Tribunal A quo, por tanto se procede a conceptualizar los vicios alegados: a) La falta de aplicación: “ocurre cuando el sentenciador niega en el fallo la existencia de un precepto, lo ignora frente al caso debatido. Es error contra ius, es rebeldía y desconocimiento de la norma. Es error de existencia de la norma por haberse excluido ésta en la sentencia.” (Luis Armando Tolosa Villabona, “Teoría y Técnica de Casación”, ob. cit., 359); y, b) Errónea Interpretación: “Se trata de la exégesis equivocada de la norma en su contenido mismo, independientemente de las cuestiones de hecho debatidas en la sentencia y del caso que trata de regular. La norma jurídica es la que gobierna el asunto, pero en sentido diverso, por lo tanto, yerra en el enfoque verdadero de ella, en su espíritu y alcances. Hay entonces insuficiencia del juicio o exceso al formularlo. El sentenciador acierta en la norma pero falla en su verdadero significado, alejándose de su espíritu y finalidad” (Tolosa Villabona, Luis Armando,. 2008, Teoría y Técnica de la Casación, Bogotá Colombia Ediciones Doctrina y Ley Ltda., pág. 361).

7.1.2.- Normas que se acusan como infringidas:

Ley de Régimen Tributario Interno

Art. 10: “Deducciones.- En general, para determinar la base imponible se sujeta a este impuesto se deducirán los gastos que se efectúen con el propósito de obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana que no estén exentos. En particular se aplicarán las siguientes deducciones: (...) 7. La depreciación y amortización, conforme a la naturaleza de los bienes, a la duración de su vida útil, a la corrección monetaria, y la técnica contable como las que se conceden por obsolescencia y otros casos, en conformidad a lo previsto en esta Ley y su reglamento; (...)”. Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno Art. 21: “Gastos generales deducibles.- Bajo las condiciones descritas en el artículo precedente y siempre que no hubieren sido aplicados al costo de producción, son deducibles los gastos previstos por la Ley de Régimen Tributario, en los términos señalados en ella y en este reglamento, tales como: (...) 6. Depreciaciones de activos fijos. (...) f) Cuando un contribuyente haya procedido al reavalúo de activos fijos, podrá continuar depreciando únicamente el valor residual. Si se asigna un nuevo valor a activos completamente depreciados, no se podrá volverlos a depreciar. En el caso de venta de bienes revaluados se considerará como ingreso gravable la diferencia entre el precio de venta y el valor residual sin considerar el reavalúo; (...)”

7.1.3.- Es necesario establecer los antecedentes que ha ocasionado el presente recurso de casación, para lo cual, es necesario tener en cuenta que, Sociedad Agrícola Industrial San Carlos S.A. realizó su declaración de impuesto a la renta por el ejercicio fiscal 2004 en la que consignó como rubro de

depreciación por activos fijos la cantidad de US\$ 1'167.210,21. El 1 de febrero de 2008, la Administración Tributaria emitió la Orden de Determinación No. RLS-ATRODD2008-09-0014, notificada el 8 de febrero de 2008, por el ejercicio fiscal 2004. El 30 de enero del 2009, la Administración Tributaria emitió el Acta de Determinación Definitiva con el No. 0920090100042 notificada el 6 de febrero del 2009, la cual fue impugnada mediante reclamo administrativo, el que concluyó con la emisión de la Resolución No. 109012010RREC011786. El 30 de junio de 2010 el contribuyente pagó por concepto de Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2004 la cantidad de US\$ 539.963,67. Inconforme con esto, Sociedad Agrícola Industrial San Carlos S.A. presentó acción directa por pago indebido el 3 de agosto de 2010 por la cantidad de US\$ 539.963,67 con base en un análisis legal, contable, tributario y económico se consideró que el gasto por depreciación de activos fijos revaluados es un gasto deducible del impuesto a la renta del ejercicio económico 2004, por cuanto, la Junta General Extraordinaria de Accionistas de la contribuyente resolvió sobre la depreciación de activos revalorizados, la que se realizó en el 5 de diciembre de 2001.

7.1.4.- Ahora bien, resulta imprescindible partir analizando el error correspondiente a la errónea interpretación del art. 10 numeral 7 de la Ley de Régimen Tributario Interno vigente para el 2004, el que contiene a la figura jurídica de las deducciones relacionándolo con el numeral cuestionado, mediante el cual, centra el cuestionamiento en la depreciación, la que debe ser entendida como la distribución de gastos de un activo fijo a lo largo de su vida útil y, mediante el cual se generaron ingresos. Relacionando la norma considerada como erróneamente interpretada con la delimitación sobre la que versó la controversia, según consta de la sentencia cuestionada, se establece en los siguientes términos: "(...) QUINTO.- Subsidiariamente el actor en su demanda de acción directa de pago indebido, solicita que se le reconozca el derecho que tiene su representada a la devolución de lo indebidamente pagado, cantidad que asciende a \$539.963,67 más los respectivos intereses a cargo del Servicio de Rentas Internas, alegando haberse pagado dicha cantidad de manera indebida por el ejercicio fiscal 2004, incluido el valor del recargo del 20% y que por tanto se emita la correspondiente nota de crédito a favor de la Sociedad Agrícola Industrial San Carlos S.A. (...)"

7.1.5.- Siendo indispensable para continuar con el análisis del problema jurídico planteado, establecer los hechos probados, en los siguientes términos: "(...) NOVENO.- (...) en atención al artículo 10 numeral 7 de la misma Ley, la depreciación se ajusta a la técnica contable, misma que en ese entonces establecía que se debe considerar para la depreciación el valor revaluado, conforme la Norma Ecuatoriana de Contabilidad número 12, que fue una adaptación de la norma internacional de contabilidad número 16, por el Comité de Pronunciamiento del Instituto de Investigaciones Contables, con la participación del Servicio de Rentas Internas. En consecuencia, no hay razón alguna para dejar de considerar como "depreciables", para fines impositivos, los montos que fueron revaluados antes de la expedición de la norma reglamentaria publicada el 31 de diciembre de 2001 que fijaba la restricción. El reproche efectuado en la contestación de la demanda, en el sentido de que la revaluación contable no puede ser considerada como un gasto que sirva para obtener, mantener y mejorar ingresos, al no verificarse ningún gasto vinculado al ingreso de la compañía, desconoce en términos absolutos los fundamentos contables, que no fueron producto del capricho de un redactor, sino que expresan una realidad financiera, con consecuencia tributaria: si un bien fue adquirido a un valor determinado, conforme el precio que en ese entonces tenía ese activo en el mercado, y no puede ser cargado al gasto en el mismo ejercicio en que fue comprado, sino que debe ser depreciado en un número de ejercicios económicos de acuerdo a la naturaleza del bien, la posibilidad que existía de efectuar un reavalúo que se vaya ajustando el monto del bien a un valor de mercado durante el tiempo en que se va depreciando, con posibilidad de ir cargando la depreciación en función del nuevo valor, reflejaba la situación financiera real del bien y los resultados de cada ejercicio económico. DÉCIMO.- La administración tributaria, en la contestación de la demanda (numeral 4, foja 52 vuelta), en el escrito de prueba (foja 58) y en el informe en derecho (foja 350 y vuelta), expresa que la reforma reglamentaria introducida el 31 de diciembre de 2001 (artículo 21 del Reglamento de esa fecha, artículo 25 del Reglamento vigente desde mayo de 2008), impide depreciar montos revaluados, aunque la revaluación haya sido realizada antes de la vigencia de la reforma reglamentaria. Tal interpretación debe ser rechazada, puesto que la aplicación de una norma en función de sus efectos (negar para el ejercicio 2008, como gastos deducibles, la depreciación sobre los montos revaluados antes de la reforma), soslayando el origen de tales efectos (revaluación, que fue fijada en fecha anterior a la promulgación y vigencia de la reforma reglamentaria, y cuya depreciación con efectos tributarios comenzó a generarse antes de que se publique la reforma reglamentaria), constituye una aplicación retroactiva de la norma tributaria, prohibida por la Constitución de 1998 y la actual, así como por el artículo 5 del Código Tributario (...)"

7.1.6.- Con base en los antecedentes expuestos, se considera el error de errónea interpretación del art. 10 numeral 7 de la Ley de Régimen Tributario Interno y falta de aplicación del art. 21 numeral 6 literal f del Reglamento para la aplicación de Ley de Régimen Tributario Interno, bajo la observancia y acatamiento estricto de la decisión constitucional contenida en la sentencia No. 384-17-SEP-CC de 13 de diciembre de 2017, que señala: "En esencia la norma vigente hasta el 31 de diciembre de 2001 se encontraba prevista en el artículo 17 del Reglamento y su contenido enunciaba aquellos gastos que en razón de su naturaleza

podían ser considerados como deducibles para efectos del cálculo del impuesto a la renta. Dentro de dichos gastos, la norma hacía referencia a las depreciaciones de activos fijos, especificándose dentro de sus literales los porcentajes máximos de depreciación, el deterioro acelerado, la compra de activos usados, y demás particularidades que debían tomarse en consideración a la hora de calcular el monto deducible por dicho concepto. En lo que respecta a la norma vigente a partir del 1 de enero de 2002, prevista a partir de ese momento en el artículo 21 del Reglamento, conforme se manifestó previamente, tuvo una importante modificación, y es que dentro de la depreciación de activos fijos, previsto en el numeral 6 del artículo referido, se incorpora en su literal f, lo siguiente: f) Cuando un contribuyente haya procedido al reavalúo de activos fijos, podrá continuar depreciando únicamente el valor residual. Si se asigna un nuevo valor a activos completamente depreciados, no se podrá volverlos a depreciar. En el caso de venta de bienes revaluados se considerará como ingreso gravable la diferencia entre el precio de venta y el valor residual sin considerar el reavalúo; (El énfasis pertenece a esta Corte). Es decir, a través de la reforma del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, se estableció que a partir del 1 de enero de 2002, el reavalúo de activos que ya habían sido depreciados en su totalidad, no podían volver a ser depreciados. Es decir, dicha reforma no está prohibiendo la revalorización de los activos depreciables, pues la misma es una práctica económica y contable plenamente permitida, sino que dicha reforma establece que para efectos de calcular los gastos deducibles dentro de un período fiscal, no se tomarán en cuenta las deducciones que provengan de activos revaluados. En función de lo expuesto el problema de una supuesta retroactividad de la norma se presentó cuando la revalorización de los activos fijos se produjo durante la vigencia del artículo 17 del Reglamento, esto es, hasta el 31 de diciembre de 2001, pero las consecuencias de dicha revalorización, es decir, la depreciación periódica de los activos, se dio cuando regía el artículo 21 del Reglamento reformado. Ahora bien, bajo la intención de identificar si la norma en referencia fue aplicada o no en forma retroactiva, no basta con revisar la vigencia de una u otra norma en el tiempo, sino también repasar los hechos y circunstancias que produjeron previo a la participación de la administración tributaria a través de su facultad determinadora... Según se desprende del expediente, la empresa SAN CARLOS S.A., el 05 de diciembre de 2001, resolvió a través de su junta general efectuar la revalorización de sus activos fijos bajo la intención de actualizar el valor de los mismos, y con ello disminuir la diferencia que existía entre el valor que constaba en los libros contables de su valor real o comercial. Dicha operación no solo significó que los valores de los activos se actualicen dentro de la contabilidad de la empresa, sino que también, a partir de esa fecha se debía dar paso al proceso contable de depreciación de los activos en razón a sus nuevos valores. En consecuencia está claro que la revalorización de activos fijos genera, no solo efectos financieros y contables para la empresa, sino también, efectos tributarios. El artículo 10 numeral 7 de la Ley de Régimen Tributario, aplicable en el año 2001 y vigente hasta la actualidad, señala en su parte pertinente lo siguiente: "...". Por otro lado, el entonces vigente artículo 17 numeral 6 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, reconocía de igual forma a la depreciación como un gasto deducible, bajo los siguientes términos: "...". En resumen, los efectos contables de revalorizar los activos fijos de una empresa, implica, según las normas y técnicas contables, generar una nueva depreciación de dichos valores, depreciación que, según se desprende de las normas citadas y vigentes a la fecha en la que se aprobó e ingresó en los libros el reavalúo de los activos, era considerado como un gasto deducible del impuesto a la renta, independientemente de si dicha depreciación provenía de activos nuevos o revaluados. Y fue en base a este criterio que la empresa SAN CARLOS S.A. imputó al gasto deducible del impuesto la depreciación de dichos activos durante los ejercicios fiscales 2002, 2003 y 2004.- Ahora bien, en cuanto al análisis que efectuó la Administración Tributaria Central... a consideración de la administración, dichos valores no calificaban como gasto deducible dado que para el año 2004 estaba vigente el artículo 21 numeral 6 literal f del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, el cual prohibía en forma expresa trasladar al gasto deducible del impuesto a la renta aquellas depreciaciones que provengan de activos revaluado... En razón de aquello, el Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 2, mediante sentencia dictada el 20 de junio de 2014, resolvió la devolución del monto reclamado más los intereses del caso, al haberse demostrado el pago indebido del tributo por parte de la empresa... el Tribunal Distrital desarrolló su análisis en dos aspectos principales, el primero de ellos fue en relación a determinar si la normativa tributaria vigente a la fecha en que se produjo el reavalúo permitía depreciar sobre el monto revaluado; y, en segundo lugar, si las normas contables vigentes a la época, posibilitaban dicha deducción sin que aquello afecte el ordenamiento legal tributario. En este sentido, el Tribunal manifestó que en virtud al artículo 21... vigente a partir del año 2002 establecía que los principios contables debían ser considerados no solo para registrar los movimientos económicos y determinar el estado de situación financiera, sino también para determinar los resultados imputables al respectivo ejercicio impositivo. En tal virtud, manifestó el Tribunal, en atención al artículo 10 numeral 7 de la norma ibídem, que la depreciación se ajusta a la técnica contable, misma que en aquel entonces establecía que se debe considerar para la depreciación el valor revaluado, conforme con la norma ecuatoriana e internacional de contabilidad No. 12 y 16, respectivamente. En tal sentido, el Tribunal determinó que no hay razón alguna para dejar de considerar como depreciables, para fines impositivos, los montos que fueron revaluados antes de la expedición de la

norma reglamentaria publicada el 31 de diciembre de 2001... Ahora bien, retomando el análisis del caso sub iudice, esta Corte debe precisar que el argumento de los jueces casacionistas en el sentido que la depreciación de un activo revaluado no debería ser considerado como un gasto deducible debido a que no estaría generando ingreso alguno, es un argumento que estaría en realidad justificando la reforma reglamentaria del 31 de diciembre de 2001, más no aclara, ni contradice el hecho que para el año en que se llevó a cabo el revaluó de activos, dicha operación financiera y contable sí era considerada como un gasto deducible. En segundo lugar, la argumentación de la Corte Nacional en el sentido que los activos revaluados no generan un ingreso para la empresa, no está sustentada en los conceptos económicos ni en las normas contables, toda vez que la depreciación de los activos se genera en base a su costo de adquisición o a su costo revaluado, conforme se manifestó en líneas anteriores... Asimismo, está claro que la depreciación, siendo un mecanismo mediante el cual se reconoce el desgaste que sufre un bien por el uso que se haga de él, tiene, como todo proceso, un primer momento en que este es incorporado por la empresa a través de un proceso técnico, y como tal, ingresado a los libros contables como un costo, así como un segundo momento en que la depreciación se va consumando a través de varios ejercicios fiscales, dependiendo de la naturaleza del activo, con la idea que el desgaste que va teniendo el activo sea un gasto que al final permite generar un determinado ingreso. Esto último bajo la lógica que la empresa pueda ir restando y finalmente eliminando en libros el valor de costo que fue reflejado sobre el activo depreciable.... Pues conforme lo argumentó el Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 2, dentro de la acción directa de pago indebido, estamos frente a un hecho sucesivo cuyos efectos se generan a lo largo del tiempo, por lo que el mismo no puede verse alterado por normas posteriores, hasta que concluya. En consecuencia, para el caso puntual de la depreciación de activos fijos, cualquier norma que modifique situaciones jurídicas basadas en los lineamientos establecidos en normas jurídicas previas, representa un quebrantamiento al principio constitucional y tributario de irretroactividad de la norma y con ello una vulneración del derecho a la seguridad jurídica. Conforme se desprende de los argumentos expuestos por los jueces casacionistas ...resultaría entendible considerar a simple vista que los hechos y actos que dieron paso a la determinación del impuesto a la renta 2004 se rijan bajo la normativa vigente en aquel período fiscal, sin embargo, dicha regla respaldada bajo el principio de vigencia de la ley, no siempre puede ser aplicada en forma generalizada, es decir, sobre todos los elementos que componen la determinación de un tributo, como es precisamente el caso en análisis...". (fjs. 70 vta. en adelante).

7.1.7. Consecuentemente, esta Sala bajo el análisis exclusivo realizado por la Corte Constitucional, que es de aplicación obligatoria, como lo señala la sentencia referida precedentemente, llega a las siguientes conclusiones:

A. Respecto a la errónea interpretación del art. 10 numeral 7 de la Ley de Régimen Tributario Interno, se puede afirmar que el tribunal a quo aplicó la norma que correspondía, pues consideró que los activos fijos revaluados constituían un gasto deducible tal y como lo señala dicha norma, considerando la naturaleza de los bienes, la duración de su vida útil, la corrección monetaria, la técnica contable y las normas tributarias y contables vigentes a la fecha del revaluó. Por lo tanto, no se ha configurado el yerro acusado.

B. Respecto a la falta de aplicación del art. 21 numeral 6 literal f del Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno, del análisis precedente se observa que no correspondía aplicar esta norma, por haber sido expedida el 31 de diciembre de 2001, esto es de forma posterior al revaluó realizado sobre los activos fijos de la empresa actora.

Cabe recordar que la vigencia de la ley se encuentra regulada en el art. 11 del Código Tributario que señala: "...desde el día siguiente al de su publicación en el Registro Oficial...Sin embargo, las normas que se refieran a tributos cuya determinación o liquidación deban realizarse por períodos anuales, como acto meramente declarativo, se aplicarán desde el primer día del siguiente año calendario...", consecuentemente si se hubiere aplicado esta norma que surtía efecto a partir del ejercicio 2002 se estaría vulnerando el principio de irretroactividad de las normas. - En este caso, visto que la depreciación de activos fijos revaluados fue una decisión tomada por la empresa actora antes de que entre en vigencia dicha norma, considerando además, que los efectos de esa decisión se prolongaron en el tiempo a la luz de la normativa aplicable al momento en que se decidió realizar el revaluó de los activos fijos, no correspondía que se considere una norma posterior y se la aplique a una situación anterior. Por tanto, no ha prosperado el yerro alegado.

7.2.- Finalmente, respecto a la falta de aplicación de precedentes jurisprudenciales contenidos en los recursos de casación No. 324-2012; 204-2003; 127-2007; 28-2011 emitidos por los jueces de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, corresponde señalar la parte pertinente de los mismos: "(...) B.8. Dentro de este esquema es importante señalar que para que un gasto sea considerado tal, debe tener una secuencialidad material que lo justifique como: la fuente de la obligación, el pago, el desembolso efectivo, la factura, la acreditación de tales valores a favor del beneficio o de un tercero autorizado por éste y el hecho de que efectivamente se haya realizado el servicio transferido el bien. En el caso en estudio, existen divergencias detectadas por la Administración Tributaria, relacionada con la veracidad de la existencia económica de las transacciones realizadas como justificativos del gasto, lo

que hace pertinente la aplicación del concepto de la prevalencia de la sustancia sobre la forma que es lo que consagra el referido Art. 17, como se lo ha puesto de manifiesto en algunos fallos de esta Sala verbigracia en los recursos de casación 250-2012, 342-2012 y 500-2012 (...)"

7.2.1.- En lo referente a la falta de aplicación de los precedentes jurisprudenciales citados por el casacionista, esta Sala considera necesario identificar a la fecha de expedición del fallo recurrido (20 de junio de 2014), qué se consideraba como precedente jurisprudencial, así, el art. 185 de la Constitución de la República del Ecuador que se encontraba vigente en esa fecha y, en la actualidad, señala: "Las sentencias emitidas por las salas especializadas de la Corte Nacional de Justicia que reiteren por tres ocasiones la misma opinión sobre un mismo punto, obligarán a remitir el fallo al pleno de la Corte a fin de que ésta delibere y decida en el plazo de hasta sesenta días sobre su conformidad. Si en dicho plazo no se pronuncia, o si ratifica el criterio, esta opinión constituirá jurisprudencia obligatoria...". El recurrente no fundamenta ni justifica que en efecto los fallos a los que se ha referido, hayan pasado por el proceso establecido en la norma constitucional citada para que constituyan precedentes jurisprudenciales, al contrario se conforma con señalar que hay tres fallos que prevén la misma situación respecto a la materialidad del gasto, situación que no basta para sostener el yerro alegado, menos aún cuando a esa fecha la Corte Nacional de Justicia no había aprobado como jurisprudencia obligatoria dicha opinión jurídica expresada por tres ocasiones sobre un mismo punto, por lo tanto, dichos fallos no eran en el momento de la expedición de la sentencia recurrida, líneas jurisprudenciales obligatorias, por lo que no se configura el yerro alegado en ese sentido.

VIII. DECISIÓN:

8.1. Por las consideraciones expuestas, y, bajo la observancia y acatamiento estricto de la decisión constitucional contenida en la sentencia No. 384-17-SEP-CC de 13 de diciembre de 2017, esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, ADMINISTRANDO JUSTICIA EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LEYES DE LA REPÚBLICA, resuelve NO CASAR la sentencia dictada el 20 de junio del 2014, las 10h26, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario No. 2 con sede en la ciudad de Guayaquil."

FUNDAMENTOS DE HECHO Y DE DERECHO

LA SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA, NO CASAN EL RECURSO DE CASACIÓN INTERPUESTO POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, VIOLENTÓ SU DERECHO A LA DEFENSA, DERECHO A RECURRIR Y DERECHO DE ACCESO A LA JUSTICIA, CONSAGRADOS EN LOS ARTÍCULOS 75 Y 76 DE LA CONSTITUCIÓN.

La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, decidió de forma totalmente inconstitucional no casar recurso de casación interpuesto, transgrediendo con aquella decisión los Derechos a la Defensa, a Recurrir y de Acceso a la Justicia, según lo que explicaré a continuación:

La Constitución de la República del Ecuador, en sus artículos 75 y 76 número 7 literales a) y m), establece con claridad que a nadie se le podrá negar el acceso a la justicia, su derecho a la defensa ni su derecho a recurrir; por consiguiente, los jueces deben resguardar ante todo tales principios constitucionales y los derechos de las partes permitiéndoles obtener una tutela judicial expedita e imparcial, lo cual no ocurrió en el presente caso.

Los derechos a la defensa, a la justicia y a recurrir tienen una fuerte relación entre ellos por lo que el violar uno de ellos conlleva a una afectación directa a los otros; esta relación se explica en lo señalado por la Corte Constitucional dentro de la sentencia No. 024-10-SCN-CC:

*"Este derecho es una constante dentro del proceso, por lo que impedir el ejercicio del mismo es vulnerar los derechos fundamentales del procesado. Efectivamente, evitar **el ejercicio de este derecho produce indefensión de las personas cuando se les coarta la posibilidad de acceder el aparato judicial o cuando se les dificulta realizar las actividades encaminadas a propiciar su defensa dentro de un proceso.** En el mismo sentido, cuando existen **límites injustificados que restrinjan el acceso a los diversos niveles en la administración de justicia, a través de la interposición de recursos, ya que las partes poseen el derecho de recurrir** en el fallo conforme lo dispone el artículo 76, numeral 7, literales h y m."*

AFECTACIÓN DIRECTA AL DERECHO A LA DEFENSA COMO CONSECUENCIA DE LA DECISIÓN TOMADA POR LA SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE

NACIONAL DE JUSTICIA AL NO CASAR EL RECURSO DE CASACIÓN.

La Corte Constitucional en varias ocasiones se ha pronunciado respecto a lo que comprende el ejercicio del Derecho a la Defensa:

*“(...) En relación a la aseveración de la vulneración al derecho a la defensa, diremos que es un pilar fundamental del debido proceso; se trata de aquel principio jurídico procesal o sustantivo por el cual toda persona tiene derecho a ciertas garantías mínimas para asegurar un resultado justo y equitativo dentro del proceso, además de entregarle la oportunidad para ser oído y hacer valer sus pretensiones frente al juez. El desarrollo del derecho a la defensa en el ámbito constitucional y en los instrumentos internacionales de protección de los derechos humanos constriñen a que nadie puede ser privado de los medios necesarios para proclamar y hacer respetar sus derechos en el desarrollo de un proceso legal, equilibrando en lo posible las facultades que tiene el sujeto procesal accionante como el defensivo, básicamente para contradecir la prueba de cargo, aportar medios de prueba que consoliden su condición y a impugnar las decisiones legales que le sean contrarias, objetivo político de un Estado constitucional de derechos y justicia. **El derecho de defensa es una norma con jerarquía constitucional, legítimo para todo tipo de proceso, emanado de los valores de seguridad jurídica y de igualdad de oportunidades para acceder a una recta administración de justicia; permite que el accionado pueda ser oído, hacer valer sus razones, ofrecer y controlar la prueba e intervenir en la causa en pie de igualdad con la parte actora(...)**”¹*

“(...) En este orden, respecto a la garantía a no ser privado del derecho a la defensa en ninguna etapa o grado del procedimiento, debe entenderse que la misma es una manifestación del debido proceso, puesto que su pleno ejercicio resulta fundamental durante la tramitación del proceso, ya que de ello depende el resultado del mismo.

*En cuanto a la garantía de ser escuchado en el momento oportuno y en igualdad de condiciones, así como la garantía de presentar de forma verbal o escrita las razones o argumentos de los que se crea asistida y replicar los argumentos de las otras partes, presentar pruebas y contradecir las que se presenten en su contra, es necesario acotar que ambas han sido concebidas con el único objetivo de **brindar a toda persona un juicio justo, respetando sus derechos en toda instancia judicial y otorgando la oportunidad de defenderse de aquellas acusaciones que creyesen infundadas.** (...)*²

La Administración Tributaria como parte procesal dentro del Juicio No. 09502-2010-0099, tuvo que haber hecho uso de su Derecho a la Defensa consagrado en el artículo 76 numeral 7 literal a) de la Constitución, ya que como la propia Corte Constitucional lo ha manifestado en otras ocasiones, este derecho es inherente al debido proceso porque depende del ejercicio del mismo resultado de una causa, por lo cual es necesario que se ponga de relieve la igualdad de condiciones de las partes, otorgando la oportunidad de que cada una pueda defender su posición durante el mismo.

La relevancia constitucional de este asunto es notoria y preocupante, así como también es palpable que el Servicio de Rentas Internas se ha visto privado de ejercer su Derecho a la Defensa, de ser escuchado en el momento oportuno, de poder defender sus argumentos expuestos en su recurso de casación, sin que haya podido la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario revisar el fondo de nuestro recurso, puesto que al momento de la calificación, se obstruyó toda posibilidad de que se ejerza allí el Derecho a la Defensa y se sustancie el proceso en igualdad de condiciones.

AFECTACIÓN DIRECTA AL DERECHO A RECURRIR COMO CONSECUENCIA DE LA DECISIÓN TOMADA POR LA SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA AL NO CASAR EL RECURSO DE CASACIÓN.

Dado que la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia de forma inconstitucional desecha toda posibilidad de recurrir el fallo expedido dentro del Juicio No. 09502-2010-0099 por la Sala Única del Tribunal Distrital No. 2 de lo Contencioso Tributario, con sede en Guayaquil, ante la

¹ Ibídem

² Sentencia No. 009-12-SEP-CC, Pleno de la Corte Constitucional, Registro Oficial No. 675-S de 3-IV-2012.

Corte Nacional de Justicia, se configuró la violación al Derecho a Recurrir enmarcado en el artículo 76 numeral 7 literal m) de la Constitución de la República del Ecuador. En relación al Derecho a Recurrir, la Corte Constitucional ha sabido determinar lo siguiente:

*“(...) Finalmente, en atención al **derecho a recurrir**, señalaremos que se trata de una garantía básica del debido proceso a favor de quienes intervienen en el juicio, para que se corrijan los errores del juez, que le causan gravamen o perjuicio, es decir, es un recurso exclusivo de las partes procesales y demás intervinientes, no así del juez. De este modo, el derecho a que la sentencia o el fallo sea objeto de revisión por el superior u otro juez, se encuentra consagrado expresamente en varias normas del derecho internacional.*

Al respecto, en sentencia No. 000310SCNCC del 25 de febrero del 2010, en el caso No. 000509CN, la Corte Constitucional manifestó:

'Este derecho a recurrir las resoluciones judiciales, es un elemento que se ha incorporado dentro de los textos constitucionales para limitar el poder que asume el juez dentro de una determinada causa; puesto que, aquel es susceptible de cometer errores, ante lo cual la tutela judicial debe estar garantizada por un juez o tribunal superior, que determine si la actuación del juez de primera instancia es acorde con la Constitución y las leyes. Este derecho consta en instrumentos internacionales como la Convención Americana sobre Derechos Humanos, suscrita en Costa Rica el 22 de noviembre de 1969, en su artículo 8, numeral 2, literal h), que determina: 'h) derecho a recurrir del fallo ante juez o tribunal superior. (...) Como vemos no en todas circunstancias este derecho a recurrir las resoluciones judiciales se aplica, sin que aquello comporte una vulneración de la normativa constitucional; toda vez que existen procesos que por su naturaleza excepcional ameritan una tramitación sumaria sin que medien otras instancias para su prosecución'.

(...) En suma, el Estado tiene la obligación de garantizar la plena efectividad del derecho de quienes participan en un proceso a recurrir de las resoluciones o fallos, por ello, no basta con la simple previsión legal, sino que corresponde a los jueces asegurar que las partes puedan impugnar, cumpliendo los parámetros establecidos. (...).³

AFECTACIÓN DIRECTA AL DERECHO DE ACCESO A LA JUSTICIA COMO CONSECUENCIA DE LA DECISIÓN LA SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA AL NO CASAR EL RECURSO DE CASACIÓN.

Es necesario empezar indicando que la violación de este derecho es una consecuencia directa de la violación de los Derechos a la Defensa y a Recurrir. El Derecho de Acceso a la Justicia está contemplado en el artículo 75 de la Constitución de la República del Ecuador. Por causa de la violación de los derechos antes citados, el recurrente no ha podido acceder a la justicia debido a la infundada e inconstitucional fallp.

La Comisión Interamericana de Derechos Humanos ha catalogado al Derecho de Acceso a la Justicia como un derecho fundamental, al señalar que **“El derecho a un proceso judicial independiente e imparcial implica no sólo el derecho a tener ciertas garantías observadas en un procedimiento ya instituido; también incluye el derecho a tener acceso a los tribunales, que puede ser decisivo para determinar los derechos de un individuo...”** y que **“Los tribunales, como mecanismo principal para interpretar y aplicar la ley, desempeñan una función fundamental para asegurar la efectividad de todos los derechos y libertades protegidos. Las deficiencias del sistema judicial y de la administración de justicia reducen la posibilidad del individuo de tener acceso a la justicia en todas las esferas de la vida.”**

Así es como el Servicio de Rentas Internas, por considerandos radicalmente ilógicos y alejados de total constitucionalidad, se encuentra frente a la vulneración de su Derecho de Acceso a la Justicia, con lo cual pierde todo tipo de garantías ya que ni siquiera puede llegar a tratar sus razones, peor aún hacer valer sus derechos y conseguir un debido proceso con todos y cada uno de sus principios.

LA SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA, AL NO CASAR EL RECURSO DE CASACIÓN INTERPUESTO POR LA ADMINISTRACIÓN

³ Ibídem

TRIBUTARIA, VIOLENTÓ SU DERECHO A LA SEGURIDAD JURÍDICA CONSAGRADO EN EL ARTÍCULO 82 DE LA CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR.

El Principio de Seguridad Jurídica consagrado en el artículo 82 de la Constitución se constriñe en lo que Rodrigo Borja define en su Enciclopedia de la Política como “*la certidumbre que las personas tienen sobre los alcances y límites de la autoridad pública. En el Estado de Derecho hay referencias precisas respecto de hasta dónde llega el poder público y desde donde comienza la esfera ineludible de los derechos de las personas. Lo cual torna predecible a la autoridad y elimina las arbitrariedades y las sorpresas en el ejercicio de poder*”.

La Corte Constitucional al momento de emitir criterio respecto a lo que comprende este principio, mantiene lo siguiente:

“La garantía del debido proceso consolida, a su vez, la seguridad jurídica que constituye el elemento esencial y patrimonio común de la cultura del Estado de derechos y justicia, garantiza la sujeción de todos los poderes del Estado a la Constitución y la ley, es la confiabilidad en el orden jurídico, la certeza sobre el derecho escrito y vigente, es decir el reconocimiento y la previsión de la situación jurídica. Las Constituciones de nuestros países garantizan la seguridad jurídica a través de algunas concreciones, como el principio de la legalidad y el debido proceso (...).⁴

“(...) La seguridad jurídica, señala Eduardo Espín, ha de entenderse como: 'la regularidad o conformidad a Derecho y la previsibilidad de la actuación de los poderes públicos y, muy especialmente, de la interpretación y aplicación del Derecho por parte de las Administraciones públicas y de los jueces y tribunales'. Esta previsibilidad en la actuación de autoridades, entre ellos los jueces, **excluye la posibilidad de modificación arbitraria de situaciones jurídicas preexistentes, lo contrario, es decir, actuaciones imprevisibles, ocasionan inseguridad jurídica,** cuyo efecto puede ser la vulneración de derechos y la provocación de perjuicios; supone además el conocimiento del ordenamiento jurídico (...).⁵

Cuando una autoridad administrativa o judicial como lo es la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia atenta contra el derecho a la seguridad jurídica, se enmarca la vulneración en el artículo 82 de la Constitución de la República del Ecuador.

Art. 82.- El derecho a la seguridad jurídica se fundamenta en el respeto a la Constitución y en la existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por las autoridades competentes.

De acuerdo a la Carta Magna, cualquier decisión que no respete normas previas, claras y públicas que delimiten la esfera de competencia de las autoridades, adolece de inconstitucionalidad.

La uniformidad en las decisiones tomadas por los operadores de justicia coadyuvan a la confianza en el sistema judicial y en el ordenamiento jurídico, posibilitando prever en cierta forma la futura actuación de los mismos en casos similares, razón por la cual al volverse impredecible tomada por la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, se ha violentado el Principio de Seguridad Jurídica, al no precautelarse los derechos de las partes procesales y afectar profundamente a la parte recurrente al no casar el recurso de casación, lo cual incidió en la violación al debido proceso, así como la denegación a los Derechos a la Defensa, a Recurrir y de Acceso a la Justicia.

De la mano con lo anterior, la Carta Magna en su artículo 172 dispone lo siguiente:

Art. 172.- Las juezas y jueces administrarán justicia con sujeción a la Constitución, a los instrumentos internacionales de derechos humanos y a la ley. Las servidoras y servidores judiciales, que incluyen a juezas y jueces, y los otros operadores de justicia, aplicarán el principio de la debida diligencia en los procesos de administración de justicia. Las juezas y

⁴ Sentencia No. 014-10-SEP-CC, Pleno de la Corte Constitucional, Caso No. 0371-09-EP, Suplemento del Registro Oficial No. 192 de 13-V-2010.

⁵ Sentencia No. 072-10-SEP-CC, Pleno de la Corte Constitucional, Registro Oficial No. 367-S de 20-I-2011.

jueces serán responsables por el perjuicio que se cause a las partes por retardo, negligencia, denegación de justicia o quebrantamiento de la ley.

El principio de la debida diligencia de parte de los operadores de justicia consagrado en la Constitución se refiere específicamente a la responsabilidad que tienen los juzgadores de actuar conforme lo señala las directrices creadas para el efecto. Este principio ha sido violentado dentro del fallo emitido por la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, violenta los principios constitucionales expresados en la presente acción.

Debo observar que esta es una complementación a la Acción Extraordinaria de Protección, es decir, la institución desea dar el mismo enfoque respecto a las vulneraciones constituciones, sin embargo, debemos referir que la presente acción basa sus argumentos, en un fallo que no caso el Recurso de Casación planteado por los Jueces de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, lo que impidió la defensa de los intereses institucionales.

PETICIÓN CONCRETA

Conforme a los antecedentes expuestos y habiendo establecido de manera clara y concreta las violaciones constitucionales que se desprenden del auto en contra del cual interpongo la presente Acción Extraordinaria de Protección, solicito a ustedes, señores Jueces Constitucionales, declaren la violación del Derecho al Debido Proceso, Derecho a la Defensa, Derecho a Recurrir, Derecho al Acceso a la Justicia y a la Seguridad Jurídica; y SE DISPONGA A LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA CASEN EL RECURSO DE CASACIÓN PRESENTADO POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DENTRO DEL PROCESO SIGNADO CON NÚMERO 17751-2014-0348.

III

Las notificaciones que me correspondan continuaré recibiendo en la casilla judicial 2424 en la ciudad de Quito así como a través del correo electrónico juridico_rls@sri.gob.ec y cdcastillo@sri.gob.ec

Sírvanse proveer.

Su abogada debidamente autorizada.

Abg. Carla Daniela Castillo Quinto
Foro de Abogados No. 09-2008-556
Matrícula No. 09-2009-54