

Quito, D.M. 30 de junio de 2021

CASO No. 98-16-EP

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

SENTENCIA

Tema: La Corte descarta que en una sentencia de casación emitida a propósito de un juicio contencioso tributario, se haya vulnerado el derecho al debido proceso, en la garantía de motivación, de la empresa pública FLOPEC EP.

I. Antecedentes

A. Actuaciones procesales

1. El 24 de enero de 2014, la Empresa Pública Flota Petrolera Ecuatoriana (FLOPEC) presentó una demanda contencioso tributaria en contra del Servicio de Rentas Internas (SRI), en la que se impugnó la resolución No. 117012013RDEV135164, de 24 de diciembre de 2013, mediante la cual se le negó la devolución del Impuesto al Valor Agregado (IVA) por considerar que prescribió la acción. En la demanda, se alegó también que la administración tributaria aplicó equivocadamente el régimen de prescripción de la devolución del IVA¹.
2. El 26 de marzo de 2015, dentro de la causa N.º 17509-2014-0008, la Sala Única del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario N.º 4 con sede en Portoviejo emitió una sentencia en la que aceptó la demanda y dejó sin efecto la resolución administrativa impugnada.

¹ En este sentido, indica que el SRI habría aplicado la resolución NAC-DGERCG10-00085 que establece “[...] Procedencia y prescripción.- Tendrá derecho a formular el reclamo o la acción de pago indebido o del pago en exceso la persona natural o jurídica que efectúa el pago o la persona a nombre de quien se lo hizo. Si el pago se refiere a deuda ajena, sin que haya obligación de hacerlo en virtud de ordenamiento legal, se lo podrá exigirse la devolución a la administración tributaria que recibió el pago, cuando se demuestre que se lo hizo por error. La acción de pago indebido o del pago en exceso prescribirá en el plazo de tres años, contados desde la fecha del pago. La prescripción se interrumpirá con la presentación del reclamo o de la demanda, en su caso [...]”, por sobre lo dispuesto en el artículo innumerado luego del artículo 73 de la Ley de Régimen Tributario Interno, vigente a la época: “[...] Reintegro del IVA a entidades y empresas públicas.- El Impuesto al Valor Agregado pagado en la adquisición local e importación de bienes y demanda de servicios que efectúen las entidades y organismos del sector público y empresas públicas, les será reintegrado en el plazo y forma determinados por el Servicio de Rentas Internas mediante Resolución (...)”.

3. El Servicio de Rentas Internas interpuso recurso de casación². Mediante auto del 11 de mayo de 2015, el correspondiente conjuez de la Sala Especializada de Conjueza y Conjueces de la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, admitió parcialmente el recurso de casación³.
4. El 30 de noviembre de 2015, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia emitió sentencia. En ella, se aceptó el recurso de casación, se resolvió sobre el mérito de la controversia y se declaró la validez del acto impugnado. En auto del 15 de diciembre de 2015, se rechazó el recurso de ampliación presentado por FLOPEC.
5. El 13 de enero de 2016, FLOPEC presentó una demanda de acción extraordinaria de protección en contra de la sentencia de casación y del auto que negó su aclaración.
6. La Sala de Admisión de la Corte Constitucional, mediante auto del 5 de diciembre de 2016, admitió a trámite la demanda presentada.
7. Una vez posesionados los actuales integrantes de la Corte Constitucional, el 12 de noviembre de 2019, se llevó a cabo un nuevo sorteo de la causa, correspondiendo la sustanciación de la misma al juez constitucional Alí Lozada Prado, quien avocó su conocimiento en providencia de 1 de diciembre de 2020, en la que se requirió el correspondiente informe de descargo.

B. Las pretensiones y sus fundamentos

8. La entidad accionante pretende que se acepte su demanda, se declare la vulneración de los derechos constitucionales, se dejen sin efecto las decisiones judiciales impugnadas y se disponga que un nuevo tribunal de la Corte Nacional de Justicia resuelva el recurso de casación.
9. Como fundamento de sus pretensiones, la entidad accionante esgrimió los siguientes *cargos*:

² En hoja 629 del expediente de instancia consta el recurso de casación planteado por el SRI. En el recurso, se invocó a la causal primera del artículo 3 de la Ley de Casación, de la que se alegó: “[...] *Aplicación indebida del Art. innumerado a continuación de Art. 73 de la Ley de Régimen Tributario Interno, vigente hasta noviembre 2011. Falta de aplicación del artículo 6 de la Resolución No. NACDGERCGC10-00085, publicada en el Registro Oficial No. 169 de 12 de abril del 2010. Aplicación indebida de la de la Primera Disposición General del Decreto Ejecutivo No. 1117, publicado en el Registro Oficial 681, el 12 de abril del 2012 [...]*”.

³ Textualmente, la decisión de la providencia fue: “[...] *ADMISIBILIDAD. En cumplimiento con lo dispuesto en el inciso tercero del artículo 8 de la Ley de Casación, se declara la admisibilidad parcial del recurso de casación interpuesto al amparo de la causal primera del art. 3 de la Ley de Casación, por aplicación indebida del art. innumerado a continuación del art. 73 de la Ley de Régimen Tributario Interno vigente hasta noviembre de 2011 y de la Primera Disposición General del Decreto Ejecutivo No. 1117, publicado en el Registro Oficial 681, e112 de abril de 2012. Se pone en conocimiento de las partes el recurso, concediendo a quien [...]*”.

- 9.1.** Que la sentencia impugnada vulneró su derecho al debido proceso en la garantía de la motivación porque no se habría justificado la pertinencia de las disposiciones legales invocadas y porque la parte considerativa sería incoherente con la parte dispositiva.
- 9.2.** Que la sentencia impugnada vulneró los derechos a la propiedad y el debido proceso en sus garantías de la defensa y motivación previstos en el artículo 66.26 y 76, numeral 7 y su literal l) de la Constitución por cuanto no habría reconocido su derecho a la devolución del IVA de acuerdo con lo establecido en el artículo innumerado posterior al artículo 73 de la Ley de Régimen Tributario Interno y el artículo 305 del Código Tributario.
- 9.3.** Que la sentencia impugnada vulneró el derecho al debido proceso en su garantía de la motivación por cuanto habría aplicado el régimen de prescripción de devolución del IVA a entidades en transformación a empresa pública, dispuesto en el numeral 10.5 de la Disposición Transitoria Décima de la Ley Orgánica de Empresas Públicas, sin considerar que a FLOPEC no le era aplicable dicho régimen porque desde su creación fue considerada como empresa pública.
- 9.4.** Que la sentencia impugnada vulneró los derechos al debido proceso en la garantía de la motivación y a la seguridad jurídica, así como el principio de jerarquía normativa contenidos en los artículos 76.7.1, 82 y 425 de la Constitución por cuanto habría aplicado una resolución administrativa por sobre la ley. Así, menciona que se le impuso un régimen de prescripción de devolución del IVA correspondiente a entidades en transformación a empresas públicas, dispuesta en una resolución administrativa por sobre el artículo innumerado posterior al artículo 73 de la Ley de Régimen Tributario Interno, que no establece dicho régimen a empresas constituidas como públicas, como en el caso de FLOPEC.
- 9.5.** Que la sentencia impugnada vulneró su derecho a la igualdad y no discriminación, el principio de equidad tributaria y el deber que tienen las entidades públicas de cumplir con las disposiciones legalmente establecidas, previstos en los artículos 11.2 y 226 de la Constitución, por cuanto, al haber negado su solicitud de devolución del IVA aplicando un régimen de prescripción ajeno a su condición de empresa pública, se le dio un trato diferenciado injustificado en comparación otras empresas públicas que sí habrían recibido la devolución del impuesto al valor agregado.

C. Informe de descargo

- 10.** El 3 de diciembre de 2020, Fernando Cohn, en su calidad de presidente de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, informó a la Corte la imposibilidad de remitir el informe de descargo requerido (ver párrafo 7 *supra*) por cuanto los jueces que expidieron la sentencia y el auto de su aclaración, objetos de la presente acción extraordinaria de protección, han sido cesados en sus funciones.

II. Competencia

11. De conformidad con lo establecido en los artículos 94 y 437 de la Constitución de la República, en concordancia con lo dispuesto en los artículos 63 y 191.2.d de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional (“LOGJCC”), la Corte Constitucional es competente para conocer y resolver la presente causa.

III. Planteamiento de los problemas jurídicos

12. En una sentencia de acción extraordinaria de protección, los *problemas jurídicos* surgen, principalmente, de los *cargos* formulados por la parte accionante, es decir, de las acusaciones que estas dirigen al acto procesal objeto de la acción por considerarlo lesivo de un derecho fundamental.
13. Así, se advierte que los cargos de la entidad accionante (expuestos en el párrafo 9 *supra*) solo cuestionan la sentencia que resolvió el recurso de casación, no así el auto que negó la solicitud de su ampliación, razón por la que los problemas jurídicos se formularán únicamente respecto de la referida sentencia.
14. En atención al cargo expuesto en el párrafo 9.1 *supra*, se plantea el siguiente problema jurídico: ¿Vulneró, la sentencia impugnada, el derecho al debido proceso de FLOPEC, en la garantía de la motivación, porque no habría justificado la pertinencia de las disposiciones legales invocadas y porque la parte considerativa sería incoherente con la parte dispositiva?
15. Los cargos sintetizados en los párrafos 9.2, 9.3, 9.4 y 9.5 *supra* acusan que, en la sentencia impugnada, se habría aplicado equivocadamente el numeral 10.5 de la Disposición Transitoria Décima de la Ley Orgánica de Empresas Públicas, se habrían dejado de aplicar los artículos 305 del Código Tributario y 73 de la Ley de Régimen Tributario Interno, todas ellas, relativas a la devolución del IVA a empresas públicas y su prescripción; así como se habría negado la solicitud de devolución del IVA, a diferencia de otras empresas públicas a quienes sí se les habría concedido dicha devolución, otorgando a FLOPEC un trato diferenciado injustificado. Al respecto, cabe indicar que las acciones extraordinarias de protección tienen por objeto establecer si una determinada actuación judicial vulneró directamente algún derecho constitucional y sólo excepcionalmente, mediante este tipo de acciones, se puede revisar lo resuelto sobre el conflicto materia del juicio de origen, lo que la jurisprudencia ha denominado "examen de mérito". Sobre el particular, esta Corte, en los párrafos 55 y 56 de la sentencia No 176-14-EP/19, de 16 de octubre de 2019, ha definido que el control de mérito procede únicamente en acciones extraordinarias de protección derivadas de procesos de garantías jurisdiccionales y solo en determinados supuestos. Dado que el proceso de origen, en este caso, no corresponde a garantías jurisdiccionales, sino a un juicio contencioso tributario, no es posible efectuar un examen de mérito y, en consecuencia, estos cargos no permiten formular un problema jurídico a ser resuelto en esta sentencia.

IV. Resolución del problema jurídico

D. ¿Vulneró, la sentencia impugnada, el derecho al debido proceso de FLOPEC, en la garantía de la motivación, porque no habría justificado la pertinencia de las disposiciones legales invocadas y porque la parte considerativa sería incoherente con la parte dispositiva?

16. La Constitución prevé el derecho al debido proceso en la garantía de motivación en los siguientes términos:

Art. 76.- 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: [...] 7. El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías: [...] 1) 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 consideraran nulos. Las servidoras o servidores responsables serán sancionados.

17. El cargo de la entidad accionante cuestiona la sentencia de casación por dos razones: *la primera*, por cuanto no habría justificado la pertinencia de las disposiciones legales que invocó y, *la segunda*, por cuanto la parte considerativa del fallo sería incoherente con su parte dispositiva.

18. Para verificar la procedencia o no de las razones del cargo, conviene evidenciar la motivación de la decisión judicial impugnada.

18.1. La sentencia impugnada, al resolver el recurso de casación planteado por el SRI, consideró lo siguiente:

Cargo único: “aplicación indebida” del artículo innumerado a continuación del art. 73 de la Ley de Régimen Tributario Interno, vigente hasta noviembre del 2011; y, de la Primera Disposición General del Decreto Ejecutivo No. 1117, publicado en el Registro Oficial 681, del 12 de abril del 2012. 5. CONSIDERACIONES Y RESOLUCIÓN DE LOS PROBLEMAS JURÍDICOS [...] 5.7 En el caso en análisis la controversia radica en establecer si la EP-FLOPEC podía solicitar la devolución del IVA generado por FLOPEC, considerando que el IVA reclamado (marzo del 2011) fue generado en una fecha anterior al Decreto Ejecutivo 1117, publicado en el Registro Oficial No. 681 de 12 de abril de 2012, el cual en su artículo 1 dispone “Crear la Empresa Pública Flota Petrolera Ecuatoriana —EP FLOPEC-”. Para determinar esta devolución de IVA, debemos considerar dos normativas, una que aplica al momento de la transición; y, otra después de la creación de empresas públicas. En primer lugar la Disposición Transitoria Décima de la Ley Orgánica de Empresas Públicas LOEP, la misma que es una transitoria de carácter tributario, de ahí que, su numeral 10.5 refiere exclusivamente a entidades y organismos del sector público, no refiere a las empresas públicas, de manera que regula la devolución del IVA durante la transición (entiéndase por transición el plazo dado para que las entidades y organismos del sector público se

adecuen a las normas de la LOEP como empresas públicas); y, en segundo lugar el artículo agregado a continuación del artículo 73 de la Ley de Régimen Tributario Interno, vigente hasta noviembre del 2011, el cual regula la devolución de IVA a las empresas públicas creadas al amparo de la LOEP; se concluye entonces que el tema de devoluciones del IVA se encuentra regulado por la LOEP, tanto en la etapa de transición como después de la misma al crearse las empresas públicas. El artículo innumerado a continuación del art. 73 de la Ley de Régimen Tributario Interno, vigente hasta noviembre de 2011, es claro en señalar que la devolución del IVA lo puede realizar exclusivamente las empresas públicas; esto quiere decir una vez terminada la etapa de transición y creadas las nuevas empresas públicas se podrá solicitar la devolución del IVA que se genere a partir de dicha creación, potestad que para el caso que nos ocupa está dada a la EP- FLOPEC sobre el IVA generado a partir de su creación, consecuentemente el Tribunal de instancia aplica indebidamente esta normativa para ordenar la devolución de IVA de FLOPEC, siendo que la norma que debía aplicar es el numeral 10.5 de la Décima Disposición Transitoria de la LOEP [...] el Tribunal de instancia al pretender que el crédito tributario que FLOPEC no solicitó su devolución en su oportunidad sea ahora recuperado por la nueva empresa pública EP- FLOPEC, que desde la fecha de emisión del decreto ejecutivo, esto es 26 de marzo de 2012, nace jurídicamente como empresa pública, y para la etapa de transición las devoluciones de IVA de marzo de 2011 debieron ser solicitadas por FLOPEC y que en caso de no haberlo hecho de conformidad con la normativa, debió FLOPEC cargar ese IVA en el balance final, antes de su extinción como costo [...] y no así pretender que con la creación de la nueva EP— FLOPEC se transfiera este IVA por cobrar a la nueva empresa pública; cabe establecer que en la misma LOEP se estableció una normativa para el caso de empresas con relación a la devolución del IVA, la LOEP admite únicamente en el caso de las sociedades anónimas [...] en el caso en análisis FLOPEC era una empresa estatal no era una sociedad anónima, en consecuencia el Tribunal de instancia aplicó indebidamente el contenido del decreto ejecutivo No. 1117 como si con este decreto se transfería el IVA [...] En virtud del análisis realizado, este Tribunal Especializado establece que en la especie se ha configurado el vicio y causal alegada por la Administración Tributaria [...] CASAR la sentencia dictada el 26 de marzo de 2015, las 09h52, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario No. 4, con sede en la ciudad de Portoviejo, con sustento en el considerando 5 del presente fallo; consecuentemente, se declara la validez de la Resolución [...].

- 18.2.** Con este razonamiento, se concluyó que, por tratarse de una solicitud de devolución del IVA hecha por una entidad pública en transición a empresa pública, a FLOPEC le era aplicable el régimen establecido en el numeral 10.5 de la Décima Disposición Transitoria de la Ley Orgánica de Empresas Públicas y no aquel establecido en el artículo innumerado a continuación del artículo 73 de la Ley de Régimen Tributario Interno que era aplicable a empresas públicas ya constituidas. Consecuentemente, se estimó que el juicio realizado por la sentencia recurrida fue equivocado, no así el realizado por el SRI en el acto objeto de la litis, del que declaró su validez.
- 19.** Por lo antes expuesto, se verifica que la sentencia impugnada determinó su problema jurídico con fundamento en los cargos del recurso de casación, y lo resolvió invocando normas (artículo innumerado a continuación del art. 73 de la Ley de Régimen Tributario Interno, y el numeral 10.5 de la Décima Disposición Transitoria de la Ley

Orgánica de Empresas Públicas), determinando los hechos del caso (emisión del decreto ejecutivo N.º 1117, por medio del cual se constituyó a FLOPEC como empresa pública, y la fecha de solicitud de devolución del IVA), y formulando una justificación jurídica sobre la pertinencia de las disposiciones invocadas a los hechos del caso. Es decir, la motivación cuenta con la estructura argumentativa mínima establecida en el artículo 76.7.1 de la Constitución. Por lo que se descarta la procedencia de la primera razón del cargo.

20. Ahora bien, no se advierte que el razonamiento contenido en la parte considerativa del fallo (acerca de las alegaciones del recurso de casación consistentes en la supuesta aplicación indebida del artículo innumerado a continuación del art. 73 de la Ley de Régimen Tributario Interno vigente a la época y de la Primera Disposición General del decreto ejecutivo N.º 1117, bajo la causal primera del artículo 3 de la Ley de Casación) fuera incoherente con su parte dispositiva, por cuanto la argumentación jurídica concluyó que el recurso era procedente y, en consecuencia, la decisión fue negar la pretensión de devolución del IVA de FLOPEC; por lo que no se advierte inconsistencia decisional. Se descarta, entonces, la procedencia de la segunda razón del cargo.
21. Por tanto, la Corte descarta la vulneración del derecho al debido proceso en la garantía de la motivación.

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. Desestimar las pretensiones de la acción extraordinaria de protección N° 98-16-EP.
2. Notifíquese, devuélvase y archívese.

Dr. Hernán Salgado Pesantes
PRESIDENTE

Razón: Siento por tal, que la Sentencia que antecede fue aprobada por el Pleno de la Corte Constitucional con nueve votos a favor, de los Jueces Constitucionales Karla Andrade Quevedo, Ramiro Avila Santamaría, Carmen Corral Ponce, Agustín Grijalva Jiménez, Enrique Herrería Bonnet, Alí Lozada Prado, Teresa Nuques Martínez, Daniela Salazar Marín y Hernán Salgado Pesantes; en sesión ordinaria de miércoles 30 de junio de 2021.- Lo certifico.

Dra. Aída García Berni
SECRETARIA GENERAL