

Quito, D.M., 24 de noviembre de 2021.

CASO No. 20-19-IS

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

SENTENCIA No. 20-19-IS/21

Tema: La Corte Constitucional analiza la acción de incumplimiento remitida por la Unidad Judicial Penal Norte 1 de Guayaquil, relacionada con el presunto incumplimiento de las medidas de reparación dispuestas en una sentencia de acción de protección. La Corte determina que las medidas de reparación son inejecutables al contravenir de manera manifiesta el ordenamiento jurídico y resuelve desestimar la acción.

1. Antecedentes y procedimiento

1.1. Antecedentes procesales

1. El 7 de enero de 2011, Nelly Hungría Plúas¹, en calidad de gerente general y como tal representante legal de la compañía Navipac S.A. (“**Transneg**” o “**compañía**”)² presentó una acción de protección en contra del Servicio de Rentas Internas (“**SRI**”)³.
2. El 14 de enero de 2011, el juez quinto de tránsito del Guayas resolvió en sentencia declarar con lugar la acción de protección y dispuso: (i) que el SRI se abstenga de iniciar otros procedimientos con base en el “*equivocado*” criterio de que el abastecimiento de combustible prestado a barcos extranjeros, aun cuando no estén domiciliados en el Ecuador o mantengan establecimientos permanentes en el país, grava IVA “*por existir fallos ejecutoriados de la justicia ordinaria que han dispuesto lo contrario*”⁴; (ii) que el SRI deje sin efecto todo proceso de

¹ En la demanda compareció en representación de Liamega S.A., representante legal de Navipac S.A.

² La compañía Navipac S.A. cambió de denominación a Negocios Navieros y de Transportes Transneg S.A., por lo que se hará referencia a Navipac S.A. como Transneg.

³ Transneg sostuvo que el SRI aplicó un criterio equivocado en las actas de determinación referidas al impuesto al valor agregado (“IVA”) respecto del abastecimiento de combustibles a barcos extranjeros aun cuando no estén domiciliados en el Ecuador ni mantengan establecimientos permanentes en el país porque correspondía aplicar la tarifa 0% y no 12%, como sostiene el SRI. En ese sentido señaló que el SRI ha desconocido sentencias del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 2 con sede en Guayaquil (“TDF”) de “11 y 17 de enero de 2008”, lo cual, a su entender, implicaba que existía cosa juzgada y vulneraba los derechos a la defensa, a la seguridad jurídica, al debido proceso y a la tutela judicial efectiva.

⁴ Esto respecto de las sentencias dictadas el “11 y 17 de enero de 2008” por el TDF dentro de las causas No. 5119-2296-03 y No. 5375-3400-04.

determinación tributaria de cualquier ejercicio económico de Transneg, iniciado con posterioridad a la ejecutoría de los fallos expedidos el “11 y 17 de enero de 2008” por el Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 2 con sede en Guayaquil (“**TDF**”), “*si contrarían de alguna manera las antes indicadas sentencias que constituyen ‘COSA JUZGADA’* (mayúsculas del original)”; y, (iii) que el SRI tiene prohibido iniciar procedimientos coactivos y/o judiciales con base en el criterio previamente señalado de que el abastecimiento de combustible a barcos extranjeros grava IVA⁵. Frente a esta decisión, el SRI interpuso recurso de apelación.

3. El 17 de febrero de 2011, la Sala de lo Penal y Tránsito de la Corte Provincial de Justicia del Guayas, en voto de mayoría, resolvió rechazar el recurso de apelación interpuesto⁶. En contra de esta decisión, el SRI presentó acción extraordinaria de protección.
4. El 7 de diciembre de 2011, la acción fue admitida a trámite y el 15 de julio de 2015, en sentencia No. 224-15-SEP-CC, la Corte Constitucional resolvió negar la acción extraordinaria de protección No. 804-11-EP y declarar que no existe vulneración de derechos constitucionales.
5. El 6 de octubre de 2015, Transneg solicitó ejecutar la sentencia de apelación al juez de la Unidad Judicial Penal Norte 1 de Guayaquil (“**juez ejecutor**”). En respuesta, el 13 de octubre de 2015, el juez ejecutor recordó que el SRI debe cumplir las sentencias dictadas en la causa y debe informarle aquello para remitir un informe a la Corte Constitucional.
6. El 21 de octubre de 2015, el SRI señaló que (i) no ha iniciado procedimientos con base en el criterio de que el abastecimiento de combustible prestado a barcos extranjeros, aun cuando no estén domiciliados en el Ecuador ni mantengan establecimientos permanentes en el país, grava IVA y que (ii) tiene en cuenta el criterio dictado por los fallos expedidos el “11 y 17 de enero de 2008” por el TDF en todo proceso de determinación tributaria de los ejercicios económicos de Transneg, iniciados con posterioridad a la ejecutoría de los referidos fallos.
7. El 23 de noviembre de 2015, el juez ejecutor ordenó poner “*en conocimiento de la Corte Constitucional el escrito presentado [...] el 21 de octubre del 2015, por el*

⁵ El proceso se signó con el No. 09285-2013-9766 (anteriormente No. 09455-2011-0061 y No. 2011-0061). El juez, en lo principal, sostuvo que el SRI desconoció las sentencias del TDF y que al iniciar procedimientos de determinación con base en un criterio ya “*resuelto*”, esto es que el abastecimiento de combustibles a barcos extranjeros no domiciliados en Ecuador no grava 12%, vulnera el principio *non bis in idem* y el derecho a la seguridad jurídica.

⁶ El proceso ante la referida judicatura se signó con el No. 09121-2011-0029 (anterior No. 0029-2011). En lo principal, la Sala sostuvo que se vulneraron los derechos de Transneg a la tutela judicial efectiva y a la seguridad jurídica porque las partes procesales no cuestionaron la existencia de las sentencias del TDF y que el SRI ha continuado con procedimientos de determinación tributaria “*aún después de la ejecutoria de las sentencias expedidas por el [TDF] en las cuales el actor funda la presente acción constitucional, contrariando [...] lo expresamente resuelto y declarado en tales fallos*”.

[SRI] [...], en cuyo contenido se manifiesta estar cumpliendo las sentencias referidas [...]

8. El 1 de julio de 2016, el juez executor ordenó el archivo de la causa *“una vez que se ha determinado que la sentencia se encuentra ejecutoriada y ejecutada”*.
9. El 29 de enero de 2019⁷, Transneg señaló que el SRI, mediante providencia de 5 de septiembre de 2018, reanudó el proceso coactivo No. RLS-00247-2010 que dio origen a la sentencia constitucional, y solicitó al juez executor que adopte las medidas necesarias para garantizar su cumplimiento y que disponga el cese inmediato del proceso coactivo referido.
10. El 8 de febrero de 2019, con base en el artículo 21 de la LOGJCC, el juez executor ordenó al SRI que (i) se abstenga de iniciar o continuar con cualquier procedimiento de cobro judicial o coactivo a la compañía, sus administradores o accionistas, que tenga como base el criterio de que el abastecimiento de combustible prestado a barcos extranjeros sí grava IVA; (ii) que cese de inmediato el proceso coactivo No. RLS-00247-2010 y se levanten todas las medidas cautelares que hayan sido dictadas; y se archive el proceso; y, (iii) que observe los literales a) y c) de la sentencia emitida el 14 de enero del 2011, que determina la prohibición expresa de iniciar o continuar procesos de cobro a la compañía, de cualquier tipo de tributo, que tenga por fundamento el *“errado”* criterio de que el abastecimiento de combustible a barcos extranjeros grava IVA, de conformidad con los artículos 5 y 21 de la LOGJCC. Por último, determinó que el SRI debe cumplir con lo antes mencionado en el término de 5 días.
11. El 14 de febrero de 2019, el SRI sostuvo, en lo principal, que:
 - 11.1. El procedimiento coactivo No. RLS-00247-2010 tiene origen en las actas de determinación No. 011-SRI-DRLS-2003-02 y No. 011-SRI-DRLS-2003-04, relativas al pago de obligaciones de impuesto a la renta de 2000 y 2001. Las actas de determinación que dieron lugar al proceso coactivo fueron ratificadas por la Corte Nacional de Justicia (**“Corte Nacional”**) en los juicios de impugnación No. 5372-3997-04 y 5373-3998-04.
 - 11.2. El auto de pago de 24 de septiembre de 2010, dentro del proceso coactivo referido, corresponde al impuesto a la renta de 2000 y 2001, mientras que la sentencia constitucional deriva de la determinación del IVA. Por lo que el hecho de continuar con la acción de cobro de obligaciones tributarias distintas al IVA, que fue objeto de la acción de protección, no podría entenderse como incumplimiento de la sentencia constitucional.

⁷ No se verifica actuación procesal entre el 1 de julio de 2016 y el 29 de enero de 2019 en el expediente de instancia.

12. El 25 de febrero de 2019, Transneg señaló, en lo principal, que no se puede justificar el incumplimiento en que se está recaudando dos impuestos distintos porque la sentencia constitucional no habría hecho alusión a un tributo específico. De tal manera que, en su opinión, la sentencia constitucional alcanza a todo procedimiento que lleve a cabo el SRI y que tenga como sustento el criterio de que el abastecimiento de combustibles efectuado a barcos extranjeros grava IVA. En ese sentido, solicitó que el SRI justifique el pleno cumplimiento de la sentencia constitucional y que de no hacerlo, se remita el expediente a la Corte Constitucional a fin de que sustancie la acción de incumplimiento respectiva.
13. El 8 de marzo de 2019, el juez ejecutor dispuso que el SRI dé cumplimiento a lo determinado en el auto de 8 de febrero de 2019 en el término de 72 horas.
14. El 12 de marzo de 2019, el SRI señaló que ha dado cumplimiento a la sentencia constitucional. Además, mencionó que:
 - 14.1. La propia judicatura reconoció en auto de 23 de noviembre de 2015 que la sentencia se encontraba ejecutoriada y ejecutada, por lo que dispuso el archivo de la causa.
 - 14.2. No ha iniciado procedimientos coactivos con base en el criterio de que el abastecimiento de combustible a barcos extranjeros grava IVA, conforme queda comprobado con el certificado emitido por el departamento de cobro de la Zonal 8 del SRI mediante oficio No. DZ8-COBOGEB19-00001673 de 11 de marzo de 2019 que certifica que las obligaciones tributarias por concepto de IVA, liquidación de pago No. AT-DRLS-LS-2003-81 y el acta de determinación No. AT-DRLS-LD-2003-01, de los ejercicios fiscales 1999 y 2000, controvertidas en las causas 5389-3409-04 (5119-2296-03) y 5375-3400-04, se encuentran en estado extinto.
 - 14.3. La recaudación de impuesto a la renta tiene como fundamento la sentencia dictada el 7 de junio de 2018 por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario No. 2 de Guayaquil, en el proceso No. 09502-2010-0126, con la cual declaró sin lugar las excepciones en contra del proceso coactivo No. 247-2010. Por lo que era competente para iniciar la coactiva, conforme lo ordenado por el referido Tribunal.
15. El 3 de abril de 2019, el juez ejecutor remitió el proceso a la Corte Constitucional señalando que existió incumplimiento.

1.2. Procedimiento ante la Corte Constitucional

16. Una vez posesionados los actuales jueces y juezas de la Corte Constitucional, de conformidad con el sorteo del Pleno de la Corte Constitucional, el 9 de julio de 2019, la sustanciación de la causa correspondió a la jueza constitucional Daniela Salazar Marín.

17. El 6 de septiembre de 2021, la jueza sustanciadora avocó conocimiento de la causa y, en lo principal, ordenó al SRI y a la judicatura ejecutora en el proceso que envíen información actualizada acerca del alegado incumplimiento.
18. El 13 de septiembre de 2021, el SRI remitió un informe sobre el requerimiento referido en el párrafo previo.

2. Competencia

19. De conformidad con lo establecido en el artículo 436 numeral 9 de la Constitución de la República, en concordancia con los artículos 162 al 165 de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional (“LOGJCC”), la Corte Constitucional es competente para conocer y sancionar el incumplimiento de las sentencias, dictámenes y resoluciones constitucionales.

3. Fundamentos de las partes

3.1. Fundamentos de la judicatura ejecutora

20. El 3 de abril de 2019, el juez ejecutor, al remitir el proceso a esta Corte, señaló que el SRI “*ha incumplido la sentencia emitida por la Corte Constitucional del Ecuador signada con el N° 224-15-SEP-CC, CASO N° 0804-11- EP, emitida el 15 de junio del 2015, de la cual tengo la obligación legal por así disponerlo el Art. 21. Art. 22, Art. 163 y Art. 164.2 de [la LOGJCC], emito el presente informe [...], a fin que se considere lo que en derecho consideren pertinente*”. En relación con el requerimiento de la jueza sustanciadora de 6 de septiembre de 2021, la judicatura ejecutora no presentó un informe actualizado, a pesar de haber sido debidamente notificada.

3.2. Fundamentos del SRI

21. El SRI menciona que Transneg, utilizando las sentencias del TDF, presentó una acción de protección y obtuvo una sentencia favorable. Al respecto, señala que el TDF emitió cuatro sentencias relacionadas con Transneg, a través de lo cual se aceptó el criterio de que la venta de combustible grava tarifa 0%. Agrega que en dos de aquellas sentencias, el TDF determinó que la facultad de control del SRI había caducado y que en los casos en los cuales no caducó, el SRI interpuso recurso de casación y la Corte Nacional falló a su favor⁸.

⁸ El SRI señala que la Corte Nacional determinó que (i) la provisión de combustible es una transferencia de bienes que grava 12% y no un servicio; (ii) no se han cumplido los requisitos para demostrar una exportación; y, (iii) se debía incluir el IVA en la transferencia de combustible. Sobre esas decisiones, el SRI menciona que en las sentencias 18-10-SEP-CC y 19-10-SEP-CC se determinó que la Corte Nacional no vulneró derechos.

22. El SRI sostiene que no ha realizado acción alguna para cobrar las obligaciones tributarias de 1999 y 2000 y que en el oficio No. DZ8-COGOGEB19-00001673 de 11 de marzo de 2019 de la Zonal 8 se certifica la extinción de las obligaciones tributarias conforme las sentencias “*emitidas en los procesos Nos. 5119-2296-03 y 5375-3400-04*”. A pesar de aquello, el juez ejecutor nuevamente solicita que se dé cumplimiento a la sentencia porque el SRI reanudó el proceso coactivo de impuestos de 2001⁹, cuyo cobro se habría suspendido por el juicio de excepciones a la coactiva propuesto por Transneg, el cual resultó favorable al SRI.
23. El SRI añade que a la fecha de presentación de la acción de protección existía cosa juzgada puesto que (i) las sentencias de la Corte Nacional confirmaron las obligaciones tributarias de Transneg de 2001 y, (ii) las sentencias No. 18-10-SEP-CC y 19-10-SEP-CC de la Corte Constitucional, ratificaron la interpretación realizada por la Corte Nacional, “[...] *en consecuencia, ni NAVIPAC S. A., ni el juez [...] de la acción de protección; menos aún aquel que tiene por objeto concretar su ejecución, podían considerar que la discusión y lo resuelto en aquella acción afectaría a las decisiones jurisdiccionales sobre las obligaciones tributarias*” de 2001. El SRI sostiene que el alcance que dio el juez ejecutor a la sentencia implicaría incumplir con las sentencias “0018-10-SEP-CC y 0019-10-SEP-CC”.
24. Así, a su juicio, la sentencia constitucional no se extendía al proceso de cobro de las obligaciones tributarias de Transneg de 2001 porque (i) se trataba de obligaciones originadas en actos de determinación anteriores a la acción de protección; (ii) la sentencia involucraba el IVA y no el impuesto a la renta; y, (iii) el cobro de las obligaciones tenía respaldo en las sentencias de la Corte Nacional y de la Corte Constitucional.
25. Por lo que agrega que la sentencia constitucional le impide, permanentemente, determinar las obligaciones tributarias de Transneg de otros periodos porque el juez constitucional otorgó a las sentencias del TDF un valor jurídico superior a las resoluciones de la Corte Nacional, “*cuando aquello solo ocurre en la sentencia emitida por el órgano jurisdiccional capaz de producir precedentes jurisprudenciales vinculantes [...]*”. A ello, agrega que su facultad determinadora se aplica en distintos ejercicios económicos y tributos mientras no caduque. A su vez, menciona que la sentencia de acción de protección impide que el SRI cumpla con lo dispuesto por las sentencias de la Corte Nacional emitidas a su favor.
26. Además, el SRI sostiene que no existe un criterio uniforme por parte del TDF y que incluso en la sentencia dictada en el proceso “5375-3400-04”, que sirvió de sustento para la acción de protección, el TDF utilizó un criterio distinto. Para el SRI, la sentencia constitucional ha colocado a Transneg en un régimen tributario exclusivo e inalterable que deviene en una ventaja fiscal y de competitividad respecto a otros contribuyentes en similares condiciones.

⁹ El SRI añade que las obligaciones tributarias de 2001 tuvieron sentencias favorables de casación y que la Corte Constitucional ratificó las mismas en las sentencias de acción extraordinaria de protección No. 18-10-SEP-CC y 19-10-SEP-CC.

27. Sobre la base de lo expuesto, el SRI solicita que se declare que “*ha ejecutado la sentencia 2011-0061*” y que se revise “*la constitucionalidad*” de la misma.

3.3. Fundamentos de la compañía Transneg

28. Transneg sostiene que el SRI no puede iniciar ningún tipo de procedimiento de cobro en su contra bajo el criterio de que el abastecimiento de combustible efectuado a barcos extranjeros grava IVA. Al respecto, menciona que el incumplimiento radica en la reanudación de procesos coactivos. Así, indica que el 5 de septiembre de 2018, el SRI dispuso la continuación del proceso coactivo No. RLS-00247-2010, para el cobro del impuesto a la renta de 2000 y 2001, y que el 19 de septiembre de 2018, el SRI dispuso la continuación del proceso coactivo No. ZGU-00161-2014, del impuesto a la renta de 2005, con base en el “*equivocado*” criterio de que el abastecimiento de combustible a barcos extranjeros grava IVA, lo que repercute en su renta causada.
29. Transneg señala que la acción de protección alcanza a todo proceso que tenga por sustento el criterio en cuestión, sin importar el tributo y el ejercicio fiscal. Por lo que, para Transneg, el SRI incumple la sentencia constitucional “*bajo el falaz argumento de que estaba recaudando un tipo de tributo distinto al IVA*”, pretendido anular sus efectos.
30. Transneg afirma que el SRI, con las providencias No. DZ8-COBPARC19-00000821, archivó el expediente coactivo¹⁰, y No. DZ8-COBPARC19-00000822, ordenó el archivo definitivo del expediente¹¹. No obstante, señala que en el sistema todavía constan las obligaciones de 2000, 2001 y 2005 como impugnadas y que corresponde eliminarlas. Luego, manifiesta que si bien en los procesos coactivos No. RLS-00247-2010 y ZGU-00161-2014 de los años 2000, 2001 y 2005, el SRI ha reconocido la sentencia constitucional, en un nuevo intento de desconocerla, se niega a dar de baja las obligaciones de impuesto a la renta de 2006. En tal sentido, el SRI, en providencias de 8 de mayo de 2019 y 20 de septiembre de 2019, ratificó la vigencia de obligaciones tributarias de 2006.
31. Transneg señala que el incumplimiento radica en el inicio y trámite de los procesos coactivos No. RLS-00247-2010, RLS-00760-2011 y 09455-2011-0061 porque estos se han fundamentado en el criterio de que el abastecimiento de combustible prestado a barcos extranjeros grava IVA. Para ello, sostiene que en su declaración de

¹⁰ A su vez, ordenó levantar las medidas cautelares en el proceso coactivo No. RLS-00247-2010; la baja en el sistema de gestión de cobro de las obligaciones contenidas en el acta de determinación No. 011-SRI-DRLS-2003-04 del año 2001 por concepto de impuesto a la renta; la baja en el mencionado sistema de las obligaciones del acta de determinación tributaria No. 011-SRI-DRLS-2003-02 por concepto de impuesto a la renta del año 2000; y, regular el estado de las obligaciones dentro del sistema informático del SRI.

¹¹ Además, levantó las medidas cautelares dispuestas en el proceso coactivo No. ZGU-00161-2014; ordenó la baja en el sistema de gestión de cobro las obligaciones contenidas en el acta de determinación tributaria No. 0920090100245 por impuesto a la renta de 2005; y, ordenó la regularización de estado de las obligaciones dentro del sistema informático de gestión de cobro del SRI, registrando su extinción.

impuesto a la renta de 2000, 2001, 2005 y 2006 existe una incidencia del gasto registrado por IVA. Luego, Transneg señala que la comercialización de combustible a buques extranjeros es un servicio exportado y que el IVA pagado forma parte del costo, conforme la Ley de Hidrocarburos, la Ley de Régimen Tributario Interno (“**LRTI**”) y su Reglamento, vigentes en 2000, 2001, 2005 y 2006. En ese sentido, señala que *“al sostener el SRI el criterio de que el abastecimiento de combustible llevado a cabo por NAVIPAC [...] si genera IVA, no acepta como gasto deducible el IVA pagado [...] (pretendiendo erradamente que se lo utilice como crédito tributario)”* (sic). Con lo cual sostiene que *“liquida una mayor base imponible, con el consecuente incremento del valor a pagar por impuesto a la renta [...]”*.

32. Transneg sostiene que la sentencia dictó una medida de no repetición, por lo que la violación de derechos no desaparece en función de un ejercicio económico específico y que el SRI debe respetar la sentencia sin vaciar su contenido. A su vez, sostiene que si se realiza una interpretación restrictiva sobre la misma, se vulnera el artículo 11 numeral 5 de la Constitución. Para Transneg existen afectaciones a la tutela judicial efectiva y a la seguridad jurídica pues el SRI *“ha hecho caso omiso y ha reactivado procesos de cobro [...]”*.
33. Sobre la base de lo expuesto, Transneg solicita que se declare el incumplimiento de la sentencia constitucional por parte del SRI y como medidas de reparación que: (i) el SRI se abstenga de llevar a cabo cualquier tipo de procesos sin importar el tributo que tengan como sustento el *“errado”* criterio de que el abastecimiento de combustible a barcos extranjeros grava IVA; (ii) se archive y elimine los procesos coactivos No. RLS-00247-2010, RLS-00760-2011 y 09455-2011-0061 y *“deudas impugnadas”* de 2000, 2001, 2005 y 2006; y, (iii) se destituya a los funcionarios del SRI.

4. Consideraciones previas

34. Previo a determinar si la sentencia de 14 de enero de 2011 ha sido cumplida o no de forma integral, esta Corte estima necesario realizar ciertas consideraciones relacionadas con el objeto de esta acción de incumplimiento.
35. Esta Corte observa que el juez executor se ha referido a que la sentencia alegada como incumplida es aquella dictada por la Corte Constitucional, No. 224-15-SEP CC, en la causa No. 804-11-EP, sin embargo, aquella decisión se limitó a analizar si en la sentencia de apelación dictada en la acción de protección No. 09285-2013-9766 se habrían vulnerado derechos y resolvió desestimar la acción. Por lo que no existen medidas que verificar en dicha decisión. Ahora bien, Transneg hace alusión al incumplimiento de la sentencia constitucional dictada en la acción de protección No 09285-2013-9766, que es la sentencia que ha sido controvertida en la presente causa, tanto por la compañía como beneficiaria como por el SRI como sujeto obligado. En consecuencia, la Corte se limitará a verificar el presunto incumplimiento de la sentencia dictada el 14 de enero de 2011 por el juez quinto de tránsito del Guayas, confirmada el 17 de febrero de 2011, por la Sala de lo Penal y

Tránsito de la Corte Provincial de Justicia del Guayas, dentro de la acción de protección No. 09285-2013-9766.

36. Por otra parte, esta Corte observa que el SRI presentó la acción de incumplimiento signada con el No. 71-19-IS, en la cual solicitó que se dirima el presunto conflicto entre las sentencias (i) No. 224-15-SEP-CC de 15 de julio de 2015 en el caso No. 804-11-EP, que tiene como antecedente la sentencia constitucional del presente caso y aquella que resolvió su recurso de apelación; (ii) No. 18-10-SEP-CC emitida en el caso No. 342-09-EP y (iii) No. 19-10-SEP-CC emitida en el caso 360-09-EP, ambas dictadas el 11 de mayo de 2010 por la Corte Constitucional, en las cuales se declaró que las sentencias dictadas por la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional en los recursos de casación No. 49-2008 y 50-2008 no vulneran derechos. Aquellos recursos de casación fueron favorables al SRI y se relacionan con juicios de impugnación en los cuales se discutió las obligaciones tributarias de Transneg para el periodo fiscal 2001.
37. En la medida en que ninguna de estas sentencias está siendo alegada como incumplida en la presente causa, esta Corte no encuentra que la resolución del presente caso podría tener incidencia en la causa No. 71-19-IS, ni viceversa, y en consecuencia, circunscribirá su análisis a determinar si la sentencia de acción de protección ha sido o no cumplida de forma integral.

5. Análisis constitucional

38. El artículo 436 numeral 9 de la Constitución de la República reconoce como parte de las atribuciones de la Corte Constitucional, “*conocer y sancionar el incumplimiento de las sentencias y dictámenes constitucionales*”. Esta Corte Constitucional ha señalado que la acción de incumplimiento de sentencias y dictámenes constitucionales constituye uno de los mecanismos que dispone este Organismo para verificar la ejecución integral de las decisiones constitucionales y la materialización de las medidas dispuestas en estas¹².
39. En el caso que nos ocupa, el juez quinto de tránsito del Guayas resolvió en la sentencia constitucional aceptar la acción de protección y dispuso que el SRI: (i) se abstenga de iniciar otros procedimientos con base en el “*equivocado*” criterio de que el abastecimiento de combustible prestado a barcos extranjeros, aun cuando no estén domiciliados en el Ecuador ni mantengan establecimientos permanentes en el país, grava IVA por existir fallos ejecutoriados de la justifica ordinaria que han dispuesto lo contrario; (ii) deje sin efecto todo proceso de determinación tributaria de cualquier ejercicio económico de Transneg, iniciado con posterioridad a la ejecutoria de los fallos expedidos el “*11 y 17 de enero de 2008*” por el TDF, “*si contrarían de alguna manera las antes indicadas sentencias que constituyen ‘COSA JUZGADA’*” (mayúsculas del original); y, (iii) se encuentra prohibido de iniciar

¹² Corte Constitucional del Ecuador, Sentencia No. 29-20-IS/20 de 01 de abril de 2020, párr. 67.

procedimientos coactivos y/o judiciales con base en el criterio previamente señalado.

40. La judicatura ejecutora en auto de 3 de abril de 2019 sostuvo que se ha configurado el incumplimiento constitucional “*dado el contenido del escrito presentado por el SRI el 12 de marzo de 2019*”, detallado en el párrafo 14 *ut supra*. Por su parte, Transneg alega que el SRI ha incumplido la sentencia constitucional porque continuó con procesos tributarios relacionados con la recaudación de impuestos del año fiscal 2001. A su parecer, el SRI no puede iniciar ningún proceso tributario que tenga relación con el criterio de que el abastecimiento de combustible prestado a barcos extranjeros, aun cuando no estén domiciliados en el Ecuador o mantengan establecimientos permanentes en el país, grava IVA. Por lo que esta Corte procederá a determinar si en efecto la activación de procesos coactivos iniciados de forma posterior por el SRI en contra de Transneg por concepto de impuesto a la renta, representan un incumplimiento de la sentencia constitucional.
41. Respecto de las medidas de la sentencia cuyo incumplimiento se alega, esta Corte encuentra que comparten el mismo fundamento, esto es, que el SRI no utilice, en contra de la compañía, el criterio de que el abastecimiento de combustible prestado a barcos extranjeros, aun cuando no estén domiciliados en el Ecuador ni mantengan establecimientos permanentes en el país gravan IVA. En función de aquello se las tratará de manera unificada (“**medida unificada**”).
42. Ahora bien, la judicatura y la compañía Transneg sostienen que el SRI ha incumplido con la medida unificada, toda vez que continuó con el proceso coactivo No. RLS-00247-2010, que tiene por objeto el cobro del impuesto a la renta causado por los ejercicios fiscales de los años 2000 y 2001, con base en el criterio de que el abastecimiento de combustible efectuado a barcos extranjeros sí grava IVA, lo que repercute en su renta causada para efectos del cálculo del impuesto a la renta. Asimismo, el 19 de septiembre de 2018, el SRI dispuso la continuación del proceso coactivo No. ZGU-00161-2014, por el cobro del impuesto a la renta causado en el ejercicio fiscal de 2005, con base en el mismo criterio referido. Para la judicatura y Transneg, el SRI no puede ejercer su facultad determinadora en contra de la compañía con base en el criterio de que el abastecimiento de combustibles de buques extranjeros grava IVA.
43. Esta Corte observa que el SRI, en función de la sentencia alegada como incumplida, señaló que “*no ha realizado ninguna acción tendiente a cobrar las obligaciones tributarias de NAVIPAC S. A., relacionadas con los periodos fiscales 1999 y 2000; e incluso, a través de Oficio No. DZ8- COGOGEB19-00001673 de fecha 11 de marzo de 2019, el Departamento de Cobro de la Dirección Zonal 8, certifica la extinción de las obligaciones tributarias en virtud de las sentencias jurisdiccionales emitidas en los procesos Nos. 5119-2296-03 y 5375-3400-04*”.
44. Sin perjuicio de aquello, en el caso que nos ocupa, esta Corte observa que la sentencia constitucional se refirió a las decisiones del TDF con respecto al impuesto

a la renta y al IVA, correspondientes a los años 1999 y 2000, las cuales consideró como cosa juzgada. En ese sentido, mencionó que mediante sentencia expedida el “11 de enero de 2008”, dentro del juicio No. 5119-2296-03, el TDF dejó sin efecto las liquidaciones de pago de impuesto a la renta e IVA de 1999 bajo el presupuesto de que “[e]n lo referente a la glosa IVA cargado al Costo de Venta, este Tribunal encuentra, que de acuerdo con lo dispuesto en el art. 10 numeral 3, en concordancia con el Art. 55 inciso primero y segundo y numeral 14 de la [LRTI], se debe contabilizar a la cuenta de costos de ventas, el crédito tributario de IVA no utilizado en las ventas tarifa cero, lo que la actora efectivamente registra en su contabilidad”. De acuerdo con la sentencia constitucional, el referido fallo no fue impugnado por el SRI, por lo que, a su entender, se constituyó “en una anuencia tácita y conformidad absoluta por parte de este órgano estatal, con la decisión del [TDF]”.

45. Luego, en la sentencia constitucional se señala que respecto al IVA “correspondiente al año 2000, el [TDF] mediante sentencia expedida el 17 de enero del 2008, dentro del Juicio No. 5375-3400-04, dejó sin efecto el acta de determinación No. 011-SRI-DRLS-2003-01 (IVA 2000)” que señaló “...Que el aprovisionamiento de combustible prestado por Navipac S.A. es un servicio que al haber sido brindado a embarcaciones de empresas extranjeras que no tienen domicilio en el país y al haber efectuado los pagos desde el exterior, la tarifa 0% facturada por Navipac S.A. es la correcta...”. Asimismo, el juez ejecutor señaló que “al igual que la anterior [sentencia emitida por el TDF], jamás fue impugnada por el [SRI], constituyéndose también en cosa juzgada, y alcanzando por tanto el carácter de firme e inamovible”.
46. En la sentencia de primera instancia también se indica, sobre los procesos coactivos iniciados por el SRI, que “si bien es cierto correspondería[n] a otro ejercicio fiscal [...] son los mismos hechos, esto es el cobro de IVA respecto de ventas, que según ha manifestado la Corte Provincial en fallos ejecutoriados se gravan con tarifa 0 de IVA” y que a pesar de la existencia de los fallos referidos, el SRI al iniciar nuevos procedimientos “en base al (sic) criterio ya resuelto de que el abastecimiento de combustibles prestado a Barcos Extranjeros que no están domiciliados en el Ecuador, en base al (sic) cobro de tributos con el 12% de IVA, a pesar de que ya el [TDF] se ha pronunciado sobre la improcedencia del cobro de dicho tributo, respecto al Servicio de Ventas de Combustible a barcos extranjeros vulnera el Art. 76 numeral 7 letra i) de la [CRE], que consagra el principio NON BIS IN IDEM [...]” (mayúsculas del original) (sic).
47. Con base en el artículo 436, numeral 9 de la Constitución, citado en el párrafo 38 *ut supra*, en concordancia con los artículos 162 a 165 de la LOGJCC, esta Corte en su jurisprudencia ha desarrollado el contenido y alcance de la acción de incumplimiento¹³, y ha reconocido que su principal objetivo implica la verificación

¹³ Por ejemplo, la Corte Constitucional ha determinado que las decisiones constitucionales deben ser analizadas en su integralidad, es decir, considerando tanto la *ratio decidendi* como la *decisum* de las mismas. Asimismo, ha dicho que resulta improcedente solicitar la ejecución de algo que no fue ordenado

del cumplimiento integral de las disposiciones ordenadas en sentencias y dictámenes constitucionales.

48. Si bien la regla general es que a través de la acción de incumplimiento se asegure que los procesos constitucionales solo terminen con la aplicación íntegra de la sentencia o de las medidas de reparación integral, al mismo tiempo, y de forma excepcional, esta Corte Constitucional ha determinado que resulta improcedente toda acción de incumplimiento en la cual se pretenda cumplir una medida de reparación que contravenga expresa y manifiestamente el ordenamiento jurídico¹⁴. Este tipo de casos representa uno de los supuestos en los cuales la medida se vuelve inejecutable. En ese sentido, la Corte Constitucional no puede simplemente ordenar la ejecución de cualquier medida dispuesta en una decisión constitucional puesto que estas no deben contravenir expresa y manifiestamente el ordenamiento jurídico.
49. En el presente caso, esta Corte considera que la medida unificada, cuyo incumplimiento se alega mediante esta acción, adolece de un defecto procedimental de origen insubsanable, que, en virtud de su gravedad, hace que la misma sea incompatible con los preceptos constitucionales e inejecutable en el marco de lo previsto por el ordenamiento jurídico. Esto porque la sentencia constitucional: (i) dotó a sentencias del TDF con un efecto de fallos de triple reiteración, siendo este efecto únicamente reservado a la Corte Nacional, como órgano de cierre de la justicia ordinaria, conforme el artículo 184 de la Constitución y (ii) determinó que un criterio técnico tributario era equivocado, siendo los Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario e incluso la correspondiente Sala Especializada de la Corte Nacional, las judicaturas competentes para determinar si corresponde o no el pago de tributos en relación con una determinada actividad o un determinado tributo, conforme los artículos 185, 218 y 219 del Código Orgánico de la Función Judicial.
50. A criterio de este Organismo, la medida unificada objeto de análisis, ha producido un defecto insubsanable contra el ordenamiento jurídico en virtud de que se ha previsto en la misma un efecto que contraviene el sistema de precedentes competencia de la Corte Nacional. Esto debido a que la sentencia constitucional otorga a las sentencias del TDF, emitidas el “11 y 17 de enero de 2008”, y a los criterios vertidos en las mismas de un valor jurídico insuperable, incluso por los órganos jurídicos de cierre en las vías judiciales ordinarias y en la vía constitucional. Así, la sentencia emitida en una garantía constitucional coloca a la compañía Transneg en una situación de apartamiento del control de la administración tributaria, limitando de manera ilegal las facultades otorgadas a ésta última en la normativa tributaria vigente, sobre la base de lo que, a su juicio, es un criterio tributario equivocado o erróneo.

en la sentencia constitucional cuestionada, o que se solicite la reforma de algo ordenado en la misma. Ver, Corte Constitucional del Ecuador, Sentencia No. 66-12-IS/19 de 17 de septiembre de 2019, párrs. 19 y 20.

¹⁴ Corte Constitucional del Ecuador, Sentencia No. 86-11-IS/19 de 16 de julio de 2019, párrs. 27, 31 y 33.

51. En este punto, esta Corte Constitucional considera oportuno señalar que a pesar de que en la sentencia No. 224-15-SEP-CC, emitida dentro de la causa No. 804-11-EP, en la que se analizó la acción extraordinaria de protección presentada en contra de la sentencia de apelación de la acción de protección en cuestión, este Organismo reconoció que el conflicto objeto de la acción de protección se encontraba en “*la esfera de lo constitucional*” y que no se vulneraron derechos, esto no quiere decir que las juezas y jueces constitucionales puedan disponer medidas de reparación manifiestamente contrarias al ordenamiento jurídico y que la Corte Constitucional se vea obligada a exigir su ejecución a través de la acción de incumplimiento. Así, en aquella sentencia se respondieron a las alegaciones de la entidad accionante referentes a la decisión que resolvió el recurso de apelación y se determinó que no se vulneraron derechos constitucionales en la misma, por lo que esto no implicó un pronunciamiento sobre la posibilidad de ejecutar las medidas de reparación ordenadas por el juez de primera instancia en el marco de la acción de protección referida.
52. En el presente caso, la Corte Constitucional no podría ejecutar una medida como la determinada por el juez ejecutor, ya que implicaría otorgar a sentencias del TDF un carácter de precedente jurisprudencial absoluto. Lo indicado enfrenta a este Organismo a una situación grave y excepcional, dado que se expidió una decisión contraria al ordenamiento jurídico que desconoce la facultad determinadora del SRI de manera ilimitada; razón por la cual, la medida unificada, dictada, por el entonces juez quinto de tránsito del Guayas no podría ser ejecutada. De tal manera, no es posible para esta Corte, ordenar el cumplimiento de la medida unificada vía acción de incumplimiento de sentencias y dictámenes constitucionales. Adicionalmente, en relación con el argumento de la compañía señalado en el párrafo 32 *ut supra*, en este caso la Corte no ha interpretado la medida unificada pues desde un inicio ha encontrado que la misma es manifiestamente contraria al ordenamiento jurídico, en consecuencia, no puede señalarse que se realiza una interpretación restrictiva.
53. Por último, es necesario enfatizar que a través de esta decisión no se está reconociendo lo equivocado o correcto del criterio tributario sobre si el abastecimiento de combustibles de buques extranjeros grava IVA, y tampoco esta sentencia constituye un pronunciamiento sobre la legalidad o constitucionalidad de la actuación del SRI y los distintos procesos coactivos iniciados en contra de la compañía Transneg. Asimismo, la inejecutabilidad de la medida no impide que Transneg active los mecanismos correspondientes reconocidos en la Constitución y en la ley para impugnar los actos emitidos por el SRI, no siendo uno de estos la acción de incumplimiento.
54. Por las razones expuestas, la Corte determina que la medida unificada es inejecutable por ser manifiestamente contraria al ordenamiento jurídico y corresponde a la judicatura de origen archivar el proceso de acción de protección.

6. Decisión

55. 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 la acción de incumplimiento **No. 20-19-IS**, relacionada con la sentencia dictada el 14 de enero de 2011 por el juez quinto de tránsito del Guayas, por tratarse de una sentencia inejecutable al contravenir manifiestamente el ordenamiento jurídico.

2. Devolver el proceso a la judicatura de origen, y **disponer** que se archive el proceso de acción de protección signado en sus dos instancias con los No. 09285-2013-9766 (anteriormente No. 09455-2011-0061 y No. 2011-0061) y 09121-2011-0029 (anterior No. 0029-2011).

3. Llamar la atención al juez quinto de tránsito del Guayas, actual Unidad Judicial Penal Norte 1 de Guayaquil, por expedir una sentencia que contraviene manifiestamente el ordenamiento jurídico.

4. Disponer al Consejo de la Judicatura que inicie la investigación de las autoridades judiciales que actuaron en la acción de protección, signada en sus diversas instancias con los No. 09285-2013-9766 (anteriormente No. 09455-2011-0061 y No. 2011-0061) y 09121-2011-0029 (anterior No. 0029-2011).

56. Notifíquese, publíquese 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 24 de noviembre de 2021. - Lo certifico.

Dra. Aída García Berni
SECRETARIA GENERAL