

Quito, D.M., 07 de abril de 2021

CASO No. 328-16-EP

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

SENTENCIA

Tema: En esta sentencia, se analiza la acción extraordinaria de protección presentada por el señor Jorge Zúñiga Oviedo, director zonal 7 del Servicio de Rentas Internas, contra la sentencia dictada el 6 de marzo de 2015 por la Primera Sala del Tribunal Distrital N°. 5 de lo Contencioso Administrativo de Loja y Zamora Chinchipe, con competencia en materia contencioso tributaria, dentro del juicio N°. 11802-2013-0249. La Corte Constitucional concluye que la autoridad judicial no vulneró los derechos a la seguridad jurídica y al debido proceso en la garantía a la motivación.

I. Antecedentes

1.1. El proceso originario

1. El señor Franklin Cristóbal Cevallos Macas inició una acción de impugnación en contra del acta de determinación N°. 1120120100001¹ de 16 de marzo de 2012, emitida por el director regional sur del Servicio de Rentas Internas (“SRI”), por concepto de impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2008. El proceso fue signado con el N°. 11802-2013-0249.
2. Mediante sentencia de 6 de marzo de 2015, la Primera Sala del Tribunal Distrital N°. 5 de lo Contencioso Administrativo de Loja y Zamora Chinchipe, con competencia en materia contencioso-tributaria, resolvió: **i)** aceptar la demanda; y, **ii)** declarar la nulidad del acta de determinación impugnada, dejando a salvo el derecho de la Administración Tributaria para ejercer su facultad determinadora.
3. Frente a esta decisión, el SRI planteó recurso de ampliación, mismo que fue negado mediante auto de 18 de marzo de 2015. Tras lo cual, el señor Alex Patricio Riascos Chamba, en calidad de procurador fiscal de la directora regional sur del SRI, interpuso recurso de casación², el mismo que fue admitido parcialmente al amparo de la causal quinta del artículo 3 de la Ley de Casación.

¹ En el mencionado acto de determinación, el SRI estableció los siguientes valores a pagar: **i)** USD 703 599.19, correspondiente al impuesto generado; **ii)** USD 281 404.50, por concepto de intereses; y, **iii)** USD 140 719.84, por 20% de recargo.

² En la etapa de casación el proceso fue signado con el N°. 17751-2015-0157.

4. El 27 de enero de 2016, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia (“Sala”), resolvió no casar la sentencia dictada el 6 de marzo de 2015.

1.2. Trámite ante la Corte Constitucional

5. El 16 de febrero de 2016, el señor Jorge Zúñiga Oviedo, director zonal 7 del SRI (“entidad accionante”), presentó la acción extraordinaria de protección que nos ocupa contra la sentencia dictada el 27 de enero de 2016. Esta acción fue admitida el 3 de mayo de 2016.
6. Luego de que los actuales jueces de la Corte Constitucional se posesionaron ante la Asamblea Nacional el 5 de febrero de 2019, en sesión ordinaria del Pleno de este Organismo la presente causa fue sorteada el 12 de noviembre de 2019 al juez constitucional Enrique Herrería Bonnet.
7. El 7 de enero de 2021, el juez ponente avocó conocimiento de la causa y dispuso que se corra traslado a la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia para que presente su informe de descargo.
8. El 8 de enero de 2021, el señor Fernando Antonio Cohn Zurita, Presidente de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, dio contestación al requerimiento, y señaló que los señores Maritza Tatiana Pérez Valencia, Ana María Crespo y José Luis Terán Suárez que emitieron la sentencia de 27 de enero de 2016 fueron cesados de sus funciones.
9. El 4 de marzo de 2021, el juez ponente dispuso que se corra traslado a la Primera Sala del Tribunal Distrital N°. 5 de lo Contencioso Administrativo de Loja y Zamora Chinchipe para que presente su informe de descargo pues, de la lectura de la demanda, observó que los argumentos de la misma buscaban demostrar una vulneración de derechos por parte de la misma en su sentencia de 6 de marzo de 2015.
10. El 9 de marzo de 2021, los señores Dionicio Valentín Pardo Rojas y María Augusta Montaña Galarza, jueces del Tribunal de lo Contencioso Administrativo y Tributario con sede en la ciudad de Loja, provincia de Loja, dieron contestación.

II. Competencia

11. De conformidad con el artículo 94 de la Constitución de la República del Ecuador (“CRE”), en concordancia con los artículos 58 y siguientes de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional (“LOGJCC”), la competencia para conocer y resolver las acciones extraordinarias de protección corresponde al Pleno de la Corte Constitucional del Ecuador.

III. Alegaciones de los sujetos procesales

3.1. De la parte accionante

12. En su demanda, la entidad accionante alegó como vulnerados sus derechos a la seguridad jurídica, a la tutela judicial efectiva y al debido proceso en la garantía a la motivación.
13. Sostuvo que recurrió el fallo emitido por el Tribunal Distrital N°. 5 de lo Contencioso Administrativo con sede en Loja (“**Tribunal Distrital**”), por cuanto éste carecía de motivación por “*incompatibilidad de criterio*”, por una parte señaló:

(...) que el contribuyente presentó su contabilidad, pero la misma no ha sido llevada de manera adecuada a la normativa legal y reglamentaria, además que el contribuyente no cumplió con sus obligaciones o deberes formales, en relación a su contabilidad (...) [y por otra parte que] en efecto el actor posee una contabilidad no formal que respalda su declaración fiscal; es decir, del criterio inicial de no tener contabilidad acorde a la normativa tributaria, modifica su criterio y señala que tiene contabilidad no formal la misma que respalda la declaración del señor Cevallos Macas.

14. Precisó que la sentencia emitida el 6 de marzo de 2015 “*es inmotivada (...) puesto que no existe una argumentación conducente y única con relación a la contabilidad del señor Cevallos Macas, es así que resulta contradictorio*”.
15. En cuanto a la presunta vulneración del derecho a la seguridad jurídica, señaló que existen criterios contrarios en relación a la interpretación del Mandato 16, pues el Tribunal reconoce al contribuyente una exención de impuesto a la renta para actividades avícolas, pero desconoce que, para acceder a la misma, se exigía la reinversión de utilidades. Situación que no ocurrió en este caso, pues el contribuyente presentaba pérdidas contables.
16. En relación a la decisión expresamente impugnada, la sentencia de casación de 27 de enero de 2016, la entidad accionante se limitó a mencionarla. Bajo esta consideración, solicitó: **i)** que se acepte la acción extraordinaria de protección porque la sentencia impugnada vulnera los derechos a la seguridad jurídica y motivación; **ii)** que ordene la reparación integral en favor del SRI; y, **iii)** que se deje sin efecto la sentencia de fecha 27 de enero de 2016 dictada por la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.

3.2. De la parte accionada

17. El 8 de enero de 2021, el señor Fernando Antonio Cohn Zurita, Presidente de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, mediante oficio N° 11-2020-SCT-CNJ, dio contestación al requerimiento realizado mediante providencia de 07 de enero de 2021, y señaló:

Cúmpleme informar que el referido auto, no se puede poner en conocimiento de los doctores Maritza Tatiana Pérez Valencia, Ana María Crespo y José Luis Terán Suárez, jueces nacionales respectivamente, que emitieron la sentencia de fecha de 27 de enero de 2016, a las 08h50, por cuanto han sido cesados de sus funciones por Resoluciones del Consejo de la Judicatura. En relación a la actuación de la doctora Maritza Tatiana Pérez Valencia, jueza que formo (sic) parte de la resolución de la cual también se requiere el mencionado informe, cumpla en indicar a usted que la dicha jueza ya no se encuentra en sus funciones por cuanto su separación se llevó a efecto en el proceso de depuración parcial de la Corte Nacional de Justicia contemplado en el artículo 182 de la Constitución de la República del Ecuador.

- 18.** El 9 de marzo de 2021, los señores Dionicio Valentín Pardo Rojas y María Augusta Montaña Galarza, jueces del Tribunal de lo Contencioso Administrativo y Tributario con sede en la ciudad de Loja, dieron contestación al requerimiento realizado mediante providencia de 4 de marzo de 2021, donde dejaron constancia de que el señor Máximo Armijos Armijos que suscribió la sentencia impugnada junto con ellos renunció a sus funciones, además señalaron que:

El Tribunal, aceptó los argumentos expuestos por el actor en base a los hechos probados, que se los identifica plenamente en la sentencia, los que fueron subsumidos en las normas del Código Tributario previstas en sus artículos 91 y 92 que se refieren a las formas de determinación directa y presuntiva; es decir, el Tribunal explicó las razones por las que llegó a esa conclusión. Vale recordar que la determinación tributaria de forma directa, no procede UNICAMENTE cuando la contabilidad cumple a cabalidad con “la normativa Tributaria” como lo sostiene el accionante. En el caso, como consta explicado en la sentencia, el Tribunal hizo constar las razones por las que resolvió que la forma de determinación que procedía era la directa y no la presuntiva, criterio con el que no coincide la Administración Tributaria, pero la discrepancia de entendimiento del caso, no torna la sentencia emitida por nosotros como “inmotivada”, para alegar violación de ese derecho Constitucional y que proceda la acción extraordinaria.

(...) el accionante señala que en la sentencia se menciona que al aplicar la “forma de determinación presuntiva por coeficientes sin determinar el rubro activos contraviniendo con ello la Resolución NAC-DGER2008-0144 (...) y al pretender el cobro del Impuesto a la Renta por utilidades generadas por una actividad económica que en ese ejercicio estaban exentas en virtud del Mandato Constituyente N° 16, ha afectado el derecho a la seguridad jurídica, y consecuentemente carece de motivación...”, y concluye que el Tribunal, contradictoriamente a lo antes señalado, desconoce “que para acceder a este beneficio, como requisito sine qua non se exigía la reinversión de utilidades”; el accionante, mezcla, a su conveniencia, dos aspectos analizados que nada tienen que ver entre sí, en el análisis inicial, se refiere a que el haber determinado la Administración “pérdida contable” ni siquiera era exigible de que las utilidades se “reinvertan”, porque no se habían producido; y, lo señalado de que se pretende cobrar utilidades (por la determinación de forma presuntiva por coeficientes) para una actividad que en ese ejercicio estaban exentas, es un análisis que corresponde a otra parte del fallo, por lo que hay que leer la sentencia considerando los fundamentos objetivos de la misma, no como lo hace el accionante, para pretender justificar una aparente violación al derecho a la seguridad jurídica.

IV. Análisis

19. Si bien la entidad accionante señala como decisión impugnada la sentencia dictada por la Sala el 27 de enero de 2016, esta Corte observa que los argumentos de la demanda buscan demostrar una vulneración de derechos por parte de la Primera Sala del Tribunal Distrital N°. 5 de lo Contencioso Administrativo de Loja y Zamora Chinchipe, con competencia en materia contencioso-tributaria, en su sentencia de 6 de marzo de 2015.³
20. Además, se verifica que, si bien la entidad accionante impugna una serie de derechos, todas sus argumentaciones se enfocan, únicamente, en justificar la presunta vulneración a los derechos a la seguridad jurídica y al debido proceso en la garantía a la motivación.
21. Por estas razones, el análisis de esta Corte se circunscribirá a verificar, si la sentencia de 6 de marzo de 2015 (“**sentencia recurrida**”) vulneró los derechos en cuestión.
- 4.1. Respecto al derecho al debido proceso en la garantía de la motivación**
22. La entidad accionante alegó que la sentencia del Tribunal Distrital carecía de motivación, pues presentaba incompatibilidad en los criterios expuestos sobre la contabilidad del señor Franklin Cristóbal Cevallos Macas.
23. La CRE en la letra l), numeral 7 de su artículo 76, establece que el derecho al debido proceso en la garantía a la motivación implica que “[l]as resoluciones de los poderes públicos (...) enunci[en] las normas o principios jurídicos en que se funda y se expli[que] la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho”.
24. Esta garantía no establece modelos ni exige altos estándares de argumentación jurídica, tan solo impone a los jueces la obligación de expresar las razones o justificaciones objetivas que los llevan a tomar una determinada decisión.⁴
25. Así, entre varios elementos, esta Corte debe verificar si las autoridades demandadas: (i) enunciaron las normas o principios jurídicos en que fundó la decisión; y, (ii) explicaron la pertinencia de la aplicación de las normas o principios jurídicos al caso concreto.⁵
26. En la sentencia impugnada, se observa que el Tribunal Distrital expuso los antecedentes del proceso, entre los cuales se detallaron los argumentos y las

³ Corte Constitucional del Ecuador. Sentencia N°. 2048-15-EP/20, de 28 de octubre de 2020, párr. 16; sentencia N°. 380-16-EP/20, de 2 de diciembre de 2020, párr. 25.

⁴ Corte Constitucional del Ecuador. Sentencia N°. 1679-12-EP/20, de 15 de enero de 2020, párr. 44.

⁵ Corte Constitucional del Ecuador. Sentencia N°. 1285-13-EP/19, de 4 de septiembre de 2019, párr. 28.

pretensiones esgrimidas en la demanda y los argumentos y excepciones planteadas por la parte demandada.

27. Posteriormente, realizó un recuento de las pruebas presentadas por las partes, se pronunció respecto de las excepciones alegadas dentro del proceso y a en los considerandos quinto, sexto y séptimo procedió a resolver.

28. Con relación a la impugnación del acta de determinación, se constata que:

28.1 Los Jueces enunciaron los artículos 68, 91 y 92 del Código Tributario; 18, 22, 23, 24 y 25 de la Ley de Régimen Tributario Interno; 269 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno; y, 2 y 3 de la Resolución No. NAC-DGER2008-0144⁶;

28.2 De esta manera, el Tribunal señaló que de las normas citadas:

se desprende de manera irrefragable que la determinación presuntiva por coeficientes procede siempre y cuando a la Administración no le sea posible realizar la determinación directa, o la presuntiva utilizando los criterios generales conforme al Art. 24, es decir procede este tipo de determinación cuando la Administración Tributaria no pueda obtener datos que permitan presumir la base imponible, ni siquiera de forma referencial o con poca certeza, y adicionalmente, en forma obligatoria debe establecerse además los totales de los rubros: activos, ingresos y costos y gastos, y de no existir el total de cualquiera de esos rubros, el SRI debe establecerlos proporcional y hasta presuntamente para poder multiplicarlos y aplicar el mayor.

28.3 De la misma manera, se refirió al artículo 7 del Mandato Constituyente 16⁷;

28.4 Así concluyó que:

- a. La Administración Tributaria ha establecido los ingresos, costos y gastos, pero no el rubro de “activos” para poder escoger, de entre los tres rubros, el mayor que es el aplicable para establecer la base imponible presuntiva. Por ende, se ha violentado el procedimiento de la actividad determinadora.
- b. El contribuyente registró una pérdida contable, por lo que no procedía la exigencia de reinversión de las utilidades que establecía el mandato para poder gozar de la exención.

⁶ Detallan los tipos de determinación que la Administración Tributaria tiene a su disposición: detallan las directrices para que la determinación presuntiva sea aplicable en detrimento de la directa, especifican la forma en que estas determinaciones deben llevarse a cabo (cuando se realizan por coeficientes de estimación) y señalan los coeficientes a ser aplicados en estos casos.

⁷ Dispone la exención del pago del impuesto a la renta de las utilidades provenientes de la producción y de la primera etapa de comercialización del mercado de productos de origen avícola, sobre la parte de las utilidades que sean reinvertidas para dicha actividad.

- c. Es inadmisibile que el impuesto a la renta se determine de manera presuntiva por coeficientes, cuando bien pudo aplicarse la determinación directa o la determina presuntiva, utilizando los criterios generales, conforme al artículo 24 de la Ley de Régimen Tributario Interno.
- d. El impuesto a la renta determinado, vulnera los principios de generalidad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria, contemplados en el artículo 300 de la CRE, y no considera la exención establecida en el Mandato Constituyente 16 para el sector avícola.⁸

29. Con base en este razonamiento, el Tribunal Distrital:

Acept(ó) la demanda deducida en contra del acto administrativo de determinación tributaria contenido en el Acta de Determinación No. 1120120100001 expedida por el Director Regional del Sur del Servicio de Rentas Internas el 16 de marzo de 2012, notificada la misma fecha, y se declara su nulidad.

- 30. Al momento de verificar si una sentencia se encuentra motivada, no es labor de este Organismo entrar a valorar el acierto o desacierto de las razones jurídicas expuestas en la misma⁹, sino de verificar posibles violaciones a derechos constitucionales.
- 31. Bajo estas consideraciones, la Corte Constitucional descarta las alegaciones de la entidad accionante, pues observa que la sentencia impugnada enuncia las normas en que se funda y explica la pertinencia de su aplicación frente a los hechos del caso.
- 32. De esta forma, se verifica el cumplimiento de los elementos mínimos que se encuentran recogidos en la letra l), numeral 7 del artículo 76 de la CRE.

4.2. Respecto al derecho a la seguridad jurídica

- 33. El artículo 82 de la CRE prescribe que 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*”.
- 34. Esta Corte Constitucional, en la sentencia N°. 2034-13-EP/19, determinó que:

Del texto constitucional se desprende que el individuo debe contar con un ordenamiento jurídico previsible, claro, determinado, estable y coherente que le permita tener una noción razonable de las reglas del juego que le serán aplicadas. Este debe ser estrictamente observado por los poderes públicos para brindar certeza al individuo de que su situación jurídica no será modificada más que por procedimientos regulares establecidos previamente y por autoridad competente para evitar la arbitrariedad.¹⁰

⁸ Sostiene que la exención fue reconocida, en un proceso determinativo a otro contribuyente para las utilidades obtenidas por la misma actividad, con lo que afectaría “*su derecho a la igualdad formal, igualdad material y no discriminación, previsto en el Art. 66 numeral 4 de la Constitución de la República*”.

⁹ Corte Constitucional del Ecuador, sentencia N°. 392-13-EP/19 del 2 de octubre de 2019. Párr. 31.

¹⁰ Corte Constitucional del Ecuador. Sentencia N°. 2034-13-EP/19 de 18 de octubre de 2019, párr. 21.

35. Para sustentar la presunta vulneración de este derecho, la entidad accionante alegó que existen criterios contrarios en el fallo de instancia en relación a la interpretación de los preceptos jurídicos contenidos en el Mandato 16.
36. Esta Corte considera oportuno recalcar que, en una acción extraordinaria de protección, no le corresponde dilucidar si una norma fue interpretada correcta o incorrectamente por las autoridades jurisdiccionales, aquello es competencia exclusiva de las mismas. Lo que si le corresponde a esta Corte, es verificar si la decisión impugnada observó la normativa vigente y aplicable para al caso y resolvió con base a normas claras, previas y públicas que se encontraban vigentes.
37. De la revisión de la sentencia, se verifica que el Tribunal Distrital aplicó la normativa que consideró apropiada para resolver el caso en concreto, en particular el Mandato 16, tal y como se dejó expuesto en los párrafos 28.1, 28.3 al 28.4 *supra*. Por lo expuesto, no se evidencia una vulneración al derecho a la seguridad jurídica, previsto en el artículo 82 de la Constitución de la República.

V. Decisión

En mérito de lo expuesto, esta Corte resuelve:

1. **Desestimar** la acción extraordinaria de protección N°. 328-16-EP.
2. **Disponer** la devolución del expediente del proceso al juzgado de origen.
3. Notifíquese, cúmplase 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 07 de abril de 2021.- Lo certifico.

Dra. Aída García Berni
SECRETARIA GENERAL