



Quito, D.M. 04 de abril de 2018

SENTENCIA N.º 125-18-SEP-CC

CASO N.º 1719-12-EP

CORTE CONSTITUCIONAL DEL ECUADOR

I. ANTECEDENTES

Resumen de admisibilidad

El 16 de octubre de 2012, el señor Zhao Xinjun, en su calidad de representante legal de la compañía ANDES PETROLEUM ECUADOR LTDA., presenta una acción extraordinaria de protección fundamentada en los artículos 86, 94 y 437 de la Constitución de la República del Ecuador, en contra de la sentencia de 01 de agosto de 2012, emitida por la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, dentro del recurso de casación N.º 271-2010.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 62 de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional, la causa N.º 271-2010 fue remitida a la Corte Constitucional mediante oficio N.º 659-2012-SCT-CNJ de 24 de octubre de 2012, suscrito por la doctora Carmen Elena Dávila, secretaria relatora encargada.

Por su parte, la Quinta Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal N.º 1, mediante oficio N.º 430-TDF1-QS-NT de 29 de octubre de 2012, remite a la Corte Constitucional el expediente de la causa N.º 17505-2006-24075-NT, suscrito por el doctor José Romero Vásconez, secretario relator.

La Secretaría General de la Corte Constitucional, el 29 de octubre de 2012, de conformidad con lo establecido en el segundo inciso del artículo 4 innumerado agregado a continuación del artículo 8 del Reglamento de Sustanciación de

Procesos de Competencia de la Corte Constitucional, certificó que no se ha presentado otra demanda con identidad de objeto y acción.

El 06 de noviembre de 2012, se posesionan ante el Pleno de la Asamblea Nacional los jueces de la Primera Corte Constitucional, integrada conforme lo dispuesto en los artículos 432 y 434 de la Constitución de la República del Ecuador.

La Sala de Admisión por su parte, conformada por los jueces constitucionales Antonio Gagliardo Loor, Alfredo Ruiz Guzmán y Ruth Seni Pinoargote, el 09 de enero de 2013, admite a trámite la acción extraordinaria de protección N.º 1719-12-EP.

Efectuado el sorteo correspondiente, conforme el artículo 195 de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional y artículo 18 del Reglamento de Sustanciación de Procesos de Competencia de la Corte Constitucional, le correspondió al juez constitucional Alfredo Ruiz Guzmán, sustanciar la presente causa conforme el memorando de Secretaría General N.º 005-CC-SG-SA-2013 de 25 enero de 2013.

El juez constitucional mediante providencia de 10 de septiembre de 2013, avocó conocimiento de la presente causa, haciendo conocer a los jueces de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia sobre la recepción del proceso y solicitando presenten su informe de descargo debidamente motivado sobre los fundamentos de la acción, en el término de cinco días. Además dispuso que se cuente con el procurador general del Estado y con el Servicio de Rentas Internas en calidad de tercero interesado.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 432 de la Constitución de la República del Ecuador, el 5 de noviembre de 2015, las doctoras Pamela Martínez Loayza, Roxana Silva Chicaíza y el abogado Francisco Butiñá Martínez, fueron posesionados por el Pleno de la Asamblea Nacional como jueces de la Corte Constitucional del Ecuador.





Mediante la Resolución N.º 004-2016-CCE del 8 de junio de 2016, adoptada por el Pleno del Organismo, se designó a la abogada Marien Segura Reascos como jueza constitucional.

Detalle de la demanda

El señor Zhao Xinjun, en su calidad de representante legal de la compañía ANDES PETROLEUM ECUADOR LTDA., a través de su escrito de acción extraordinaria de protección realiza una extensa explicación de normas tributarias que han sido reformadas a partir del año 2007, específicamente la disposición que se refiere a la deducción de pagos al exterior y su limitación en la deducibilidad de intereses en créditos por vinculación entre deudor y acreedor. Esto con el fin de explicar que el Servicio de Rentas Internas realizó una determinación tributaria al ejercicio fiscal 2001, afirmando que no es posible aplicar a dicho ejercicio económico una norma reformada en diciembre del 2007, por lo que aduce que se ha vulnerado el principio de irretroactividad de la ley que rige en materia tributaria.

Para el accionante, la vulneración se produce cuando la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia aplica normas reformadas en el año 2007 a una realidad distinta ocurrida en el año 2001.

Después de realizar un análisis de tipo legal respecto de la deducción de pagos al exterior y la diferencia que existe entre este y la figura de subcapitalización que utiliza el Servicio de Rentas para emitir las correspondientes actas de determinación, sostiene que la vulneración al principio de irretroactividad en materia tributaria conlleva una vulneración al principio de seguridad jurídica, principio que a la vez presupone el cumplimiento de normas que son posteriores.

La empresa accionante además propone una vulneración al debido proceso en la garantía de la motivación ya que conforme lo señala el literal 1) del numeral 7 del artículo 76 de la Constitución de la República la sentencia demandada se fundamenta en normas que no concuerdan con el ejercicio fiscal determinado.

Derechos constitucionales presuntamente vulnerados

El accionante considera que la decisión judicial impugnada vulnera principalmente el derecho al debido proceso en la garantía de la motivación y el derecho a la seguridad jurídica contemplados en el artículo 76 numeral 7 literal l y 82 de la Constitución de la República.

Pretensión

La pretensión del accionante, en su parte pertinente expresa:

- a. Que la sentencia (incluyendo su auto aclaratorio) deje de surtir efectos jurídicos.
- b. Que el Servicio de Rentas Internas, o cualquier institución o entidad del Estado ecuatoriano se abstenga de ejecutar la Sentencia o de hacer valer cualquier derecho, medida o acción relacionada directa o indirectamente con la Sentencia.

Informe de la judicatura que dictó la decisión impugnada

La Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia ante la acción extraordinaria de protección propuesta por la compañía Andes Petroleum Ecuador Ltda., manifiesta que dicha empresa presentó recurso de casación fundamentada en las causales primera y quinta del artículo 3 de la Ley de Casación, pero después del análisis correspondiente evidenció que el propósito no era la causal quinta sino la causal tercera como consta el escrito de sentencia en el numeral 3.2, para posteriormente detallar las normas que fueron objeto del recurso presentado.

Ante el argumento de la empresa accionante respecto de la vulneración al principio de irretroactividad, explica que la argumentación de la sentencia se fundamentó en el artículo 17 del Código Tributario, norma que se encuentra vigente a partir de diciembre de 1975 y que hace referencia a la calificación del hecho generador.

Así mismo, establece que la calificación del hecho generador no solo constaba en el Código Tributario sino en la Norma Ecuatoriana de Contabilidad NEC 13, publicada en el Registro Oficial N.º 291 de 5 de octubre de 1999, norma vigente para el año determinado, así como también ha sido recogido en varios fallos de la





Corte Nacional de Justicia, llegando a la conclusión que los argumentos establecidos por la empresa accionante únicamente desean confundir a la Corte Constitucional señalando que las normas que se han aplicado al caso concreto son normas que fueron reformadas en diciembre de 2007, específicamente el numeral 2 del artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

Realiza un análisis a partir del texto de la sentencia casada y menciona los parámetros que utilizó dicha sala para confirmar la glosa emitida por el Tribunal Distrital de lo Fiscal a la que califica como motivada y adecuada por lo que considera que no procedía casar la sentencia en dicha parte, considerando que para la causal primera se debía partir de los hechos probados y dados por ciertos en la sentencia casada.

Con lo que concluye que no se aplicó normas posteriores o reformas que no hayan estado vigentes al periodo fiscalizado, por lo que concluyen señalando que no se vulneró el principio de irretroactividad, ni el derecho al debido proceso en la garantía de la motivación.

Procuraduría General del Estado

En el expediente constitucional, consta el escrito presentado por el abogado Marcos Arteaga Valenzuela, director nacional de patrocinio y delegado del procurador general del Estado, mediante el cual señala la casilla constitucional N.º 018 para las notificaciones correspondientes.

II. CONSIDERACIONES Y FUNDAMENTOS DE LA CORTE CONSTITUCIONAL

Competencia de la Corte

El Pleno de la Corte Constitucional, según las atribuciones establecidas en los artículos 94 y 437 de la Constitución de la República, artículo 58 y siguientes de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional y artículo 35 del Reglamento de Sustanciación de Procesos de Competencia de la Corte Constitucional, es competente para conocer y pronunciarse sobre la acción extraordinaria de protección contenida en el proceso N.º 1719-12-EP, con el fin

de establecer si la sentencia emitida por la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, ha vulnerado o no los derechos alegados.

Conforme ya lo ha expresado la Corte Constitucional en varias de sus sentencias, la acción extraordinaria de protección procede en contra de sentencias, autos en firme o ejecutoriados, y resoluciones que pongan fin al proceso; y en esencia la Corte Constitucional por medio de esta acción se pronunciará respecto a dos cuestiones principales: la vulneración de derechos constitucionales o la violación de normas del debido proceso.

Determinación de los problemas jurídicos

Dentro del análisis del caso *sub judice* se han determinado los siguientes problemas jurídicos a ser resueltos por la Corte Constitucional del Ecuador:

1. La sentencia de 01 de agosto de 2012, emitida por la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, ¿vulneró el derecho al debido proceso en la garantía de la motivación, recogido en el artículo 76 numeral 7 literal 1) de la Constitución de la República del Ecuador?.
2. La sentencia de 01 de agosto de 2012, emitida por la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, ¿vulneró el derecho a la seguridad jurídica, determinado en el artículo 82 de la Constitución de la República, como consecuencia de la vulneración del principio de irretroactividad de la ley?.

Desarrollo de los problemas jurídicos

1. La sentencia de 01 de agosto de 2012, emitida por la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, ¿vulneró el derecho al debido proceso en la garantía de la motivación, recogido en el artículo 76 numeral 7 literal 1) de la Constitución de la República del Ecuador?





El artículo 76 de la Constitución de la República del Ecuador determina que en todo proceso deberá cumplirse con las garantías básicas respecto del debido proceso; acerca de la motivación se señala textualmente:

Art. 76.- (...) 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 considerarán nulos. Las servidoras o servidores responsables serán sancionados.

En concordancia a la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional, en su artículo 9 establece “La jueza o juez tiene la obligación de fundamentar adecuadamente sus decisiones a partir de las reglas y principios que rigen la argumentación jurídica. En particular, tiene la obligación de pronunciarse sobre los argumentos y razones relevantes expuestas durante el proceso por las partes y los demás intervinientes en el proceso”.

Por su parte, la Corte Constitucional, mediante sentencia N.º 092-13-SEP-CC, respecto de la motivación señala:

La motivación, como una de las principales garantías del derecho constitucional del debido proceso, no debe tomarse como requisito formal, sino como una obligación de los operadores de justicia al momento de tutelar los derechos de las personas, ya que esta constituye en la explicación coherente, lógica y clara de las ideas, acompañada de los razonamientos realizados por los jueces y juezas, respecto a los hechos del caso concreto en relación con las normas jurídicas aplicables a este (...) Para que determinada resolución se halle correctamente motivada es necesario que la autoridad que tome la decisión exponga las razones que el derecho le ofrece para adoptarla. Dicha exposición debe hacerse de manera razonable, lógica y comprensible, así como demostrar como los enunciados normativos se adecuan a los deseos de solucionar los conflictos presentados.¹

En este contexto, la garantía de la motivación se convierte en un elemento fundamental del debido proceso, ya que permite conocer y entender el razonamiento que el juez o tribunal realizó para la debida resolución del caso.

¹ Corte Constitucional del Ecuador, Sentencia N.º 092-13-SEP-CC, caso N.º 0538-13-EP, publicada en el Segundo Suplemento del Registro Oficial N.º 130 de fecha 25 de noviembre de 2013

Además, el derecho al debido proceso en la garantía de la motivación es un derecho que el Estado ecuatoriano debe garantizar a la ciudadanía, con el objeto de que los poderes públicos, en las decisiones que involucren derechos y obligaciones de las personas, desarrollen argumentos para que la población conozca las razones jurídicas que han sido determinantes para la adopción de una decisión; y, que de esa manera no exista arbitrariedad².

En efecto, la motivación es una garantía constitucional que tiene como fin brindar transparencia a las partes procesales y a la sociedad en general, a través de la emisión de fallos que se funden en los preceptos constitucionales, legales, jurisprudenciales, o de otras fuentes, en tanto formen parte del ordenamiento jurídico.

En este contexto, el Pleno de la Corte Constitucional, en la sentencia N.º 099-16-SEP-CC, dictada dentro del caso N.º 1624-11-EP, estableció que

...la motivación no debe ser entendida como la enunciación de hechos y normas, ya que al contrario la motivación es la justificación de las razones relevantes que dieron lugar a que la autoridad judicial tome una decisión determinada (...) Por consiguiente, la motivación de ninguna manera es un requisito formal de las decisiones judiciales, puesto que al contrario se constituye en un requisito sustancial, que permite que las personas conozcan las razones por las cuales la autoridad judicial adoptó un criterio determinado.

Tanto así, que la motivación de la sentencia, auto o resolución, implica la justificación clara y precisa que debe realizar la autoridad judicial para que las partes conozcan cuáles fueron los argumentos que utilizó para tomar una determinada decisión.

Asimismo, la Corte Constitucional mencionó que una sentencia resulta debidamente motivada, en tanto cumpla además, de las condiciones estructurales derivadas del tenor literal de la norma constitucional, con los requisitos de razonabilidad, lógica y comprensibilidad, los mismos que se entienden como condiciones intrínsecas de la motivación.³

² Corte Constitucional del Ecuador, Sentencia N.º 001-18-SEP-CC, caso N.º 0332-12-EP.

³ Corte Constitucional del Ecuador, sentencia N.º 312-16-SEP-CC, caso N.º 0133-15-EP.





De esta forma, en la sentencia N.º 227-12-SEP-CC, dictada dentro del caso N.º 1212-11-EP, esta Corte pronunció lo siguiente:

Para que determinada resolución se halle correctamente motivada es necesario que la autoridad que tome la decisión exponga la razones que el derecho le ofrece para adoptarla. Dicha exposición debe hacérsela de manera **razonable**, **lógica** y **comprensible**, así como mostrar cómo los enunciados normativos se adecuan a los deseos de solucionar los conflictos presentados. Una decisión **razonable** es aquella fundada en los principios constitucionales. La decisión **lógica**, por su lado, implica coherencia entre las premisas y la conclusión, así como entre ésta y la decisión. Una decisión **comprensible**, por último debe gozar de claridad en el lenguaje, con miras a su fiscalización por parte del gran auditorio social, más allá de las partes en conflicto.

En este sentido, el juez no puede decidir arbitrariamente, su decisión debe estar fundamentada en la razonabilidad, lógica y comprensibilidad como requisitos indispensables de la motivación como garantía del debido proceso.

Así entonces, en relación a los parámetros de la motivación, corresponde a esta Corte Constitucional efectuar el análisis de la decisión judicial de 01 de agosto de 2012, y verificar si la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, al emitir la sentencia que ahora se impugna, lo ha hecho de manera razonable, lógica y comprensible.

Razonabilidad

El requisito de la razonabilidad, como parámetro de la garantía de la motivación, se refiere a la enunciación de las fuentes de derecho que deben realizar los administradores de justicia en sus decisiones, así como la relación de estas con la naturaleza de la acción o recurso puesto en su conocimiento.

De esta manera, se procede a analizar la sentencia dictada el 01 de agosto de 2012, por la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, la misma que se encuentra desarrollada en cuatro considerandos. A continuación, esta Corte Constitucional procederá a referirse a aquellos en los que los administradores de justicia identificaron las fuentes de derecho en las que soportó su decisión.

De esta forma, en la parte de “Vistos” la Sala indica que es competente para conocer y pronunciarse sobre el recurso de casación, en virtud de lo establecido en el artículo 184 numeral 1 de la Constitución de la República, artículo 185, inciso segundo, numeral 1 del Código Orgánico de la Función Judicial; y, el artículo 1 de la Ley de Casación.

Seguidamente, en el considerando primero, numeral dos, la Sala menciona que el recurrente ha fundamentado su recurso de casación en las causales primera, tercera y quinta del artículo 3 de la Ley de Casación.

Después, en el segundo acápite numeral 2.2, el Tribunal determina los problemas jurídicos en función de las causales primera, tercera y quinta del artículo 3 de la Ley de Casación.

Finalmente, en el tercer apartado las autoridades judiciales señalan que la Sala considera que el recurrente fundamentó su recurso en las causales primera, tercera y cuarta del artículo 3 de la Ley de Casación; sin embargo, en el escrito de casación consta que se fundamenta en las causales primera, tercera y quinta *ibídem*.

Por lo señalado en líneas precedentes, se puede colegir que los operadores de justicia citaron la normativa constitucional y legal que consideraron pertinente, la cual, guarda relación con la naturaleza del recurso puesto a su conocimiento; por lo que, se verifica que la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia cumplió con el parámetro de la razonabilidad.

Lógica

El parámetro de la lógica constituye el segundo requisito para determinar que la decisión emitida por la autoridad judicial guarda coherencia con las premisas y la conclusión que han conducido a la emisión del fallo.

Al respecto, la Corte Constitucional en la sentencia N.º 033-17-SEP-CC, dictada en el caso N.º 0130-16-EP, señaló lo siguiente:

El parámetro de lógica, parte integrante de la motivación, ha sido entendido como la coherencia y correspondencia entre las premisas planteadas y las conclusiones





contenidas en el fallo o decisión, así como la carga argumentativa que debe existir por parte de la autoridad jurisdiccional en los razonamientos, afirmaciones y finalmente en la decisión que vaya a adoptar; en razón de la decisión de la que se trate.

En razón de lo señalado, corresponde analizar si las premisas construidas a lo largo del razonamiento judicial por parte de la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, cumplen con el parámetro de la lógica, tanto en su forma y contenido; es decir, que la sentencia emitida por la Sala guarde la debida coherencia en sus postulados, de tal forma que la decisión final dentro del caso se encuentre debidamente justificada.

De esta manera, en el primer considerando se observa que la Sala indica los antecedentes del caso concreto, para luego en el numeral 1.2 establecer los argumentos del accionante, así como también, en el numeral 1.3 indicar los fundamentos de la parte demandada.

Seguidamente, en el segundo acápite menciona que en la tramitación del recurso de casación se han observado las solemnidades inherentes a dicho recurso, por lo que no existe nulidad que declarar.

Luego, en el numeral 2.2 del mismo acápite, se evidencia que la Sala planteó cinco preguntas en relación a las causales primera, tercera y cuarta del artículo 3 de la Ley de Casación, con el fin de determinar los problemas jurídicos del caso concreto, y establecer si existió o no falta de aplicación de las normas jurídicas alegadas por el accionante.

Después, en el considerando tercero, la Sala señala que la casación es un recurso extraordinario que tiene como objetivo la correcta aplicación e interpretación de las normas de derechos sustanciales como procesales dentro de la sentencia del inferior, teniendo como impedimento la revaloración de la prueba.

Inmediatamente, en el mismo apartado la Sala realiza el análisis y desarrollo de los problemas jurídicos planteados en el considerando segundo, tanto así, que en relación a los problemas primero y segundo explica que:

 ... esta Sala aprecia la falta de aplicación de los artículos referidos en razón de que existe una sentencia ejecutoriada en la que se declara la nulidad de las actas cuyo contenido no pudo haber sido considerado para determina la glosa del acta de 

determinación No. 1720060100181 respecto a la amortización de inversiones, por lo tanto de conformidad a lo establecido en los Arts. 89 del Código Tributario y 98 de la Ley de Régimen Tributario Interno vigentes a la época se considerarán la declaración efectuada por el contribuyente.

Seguidamente, respecto al tercer problema jurídico, la Sala indica que la aplicación de normas que realizó el Tribunal *a quo*, respecto a la figura de provisión de fondos es la correcta, ya que no se refiere a un préstamo en condiciones normales en donde se debió cancelar el capital e intereses o realizar abonos al capital más lo interés, por lo tanto, “... no considera que se ha dejado de aplicar y ha existido aplicación indebida de las normas de derecho que alega el recurrente; por el contrario el juzgador ha dado estricto cumplimiento a lo que establece la normativa”.

En relación al problema jurídico cuarto, que se encuentra relacionado con la glosas denominadas “Provisión de Fondos y Deducción de Intereses y Costos Financieros Provenientes De Créditos Externos”, las autoridades judiciales confirman el criterio emitido por el Tribunal *a quo* al señalar que se trata de una provisión de fondos que realizó el contribuyente, contrastando su análisis con jurisprudencia emitida por la Corte Nacional de Justicia y la norma tributaria pertinente, para colegir que no existe aplicación indebida o equivocada de la normativa referida por el accionante.

Y finalmente, en el problema jurídico quinto, los operadores de justicia indican que no se pronuncia respecto a la causal cuarta del artículo 3 de la Ley de Casación, la misma que fue invocada por el accionante, debido a la inexistencia de la glosa de amortización de pérdidas de años anteriores.

Ahora bien, en el último considerando de la sentencia, el Tribunal emite su decisión señalando: “Casa parcialmente la sentencia recurrida y deja sin efecto la glosa de amortización de inversiones de producción constante en el Acta de Determinación N.º. 1720060100181”.

Del análisis realizado a los considerandos de la sentencia, se observa que la jueza y los jueces nacionales realizan un análisis acorde a los fundamentos presentados por el accionante, pues a través del desarrollo de cinco problemas jurídicos basados en las causales primera, tercera y cuarta del artículo 3 de la



Ley de Casación, argumentan si hubo o no indebida aplicación de las normas señaladas por el recurrente.

Así entonces, este organismo constitucional verifica que la sentencia demandada ha sido estructurada en debida forma, planteando los problemas jurídicos a ser resueltos, y posteriormente el análisis para cada problema; es decir, que para cada uno de los problemas jurídicos planteados estableció una premisa mayor, una premisa menor y la correspondiente conclusión.

En efecto, en la sentencia en análisis, existe una evidente concatenación de ideas y de premisas que llegan a una conclusión lógica para cada problema jurídico planteado; por lo tanto, esta Corte Constitucional considera que la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional del Ecuador en la sentencia de 01 de agosto de 2012, estructuró sus argumentos de forma adecuada y sistemática, cumpliendo con el parámetro de la lógica.

Comprensibilidad

El parámetro de comprensibilidad se encuentra relacionado con la claridad del lenguaje empleado por la autoridad jurisdiccional, así como también con la manera en que realiza la exposición de las ideas y la inclusión de todos los argumentos de las partes, de forma que se permita el debido entendimiento de las razones contenidas en el fallo.

Ahora bien, remitiéndonos al análisis del caso concreto, se observa que en la sentencia objeto de análisis, las autoridades judiciales exponen sus ideas a través de cinco problemas jurídicos, lo cual les ayuda a seguir un orden específico (hechos, normas, análisis, conclusión), permitiendo comprender a cabalidad el contenido de la sentencia. Asimismo, se advierte que el lenguaje empleado por el Tribunal es claro y de fácil entendimiento.

Con base en las consideraciones expuestas, y por cuanto existe una relación de interdependencia entre los tres parámetros de la motivación, expresada en la necesidad que concurran en la misma decisión, para considerar que la garantía se vio debidamente satisfecha, esta Corte concluye que el auto dictado por la Sala

de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia cumplió el parámetro de la comprensibilidad.

Por consiguiente, este Organismo observa que la sentencia de 01 de agosto de 2012, dictada por la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia cumple con los parámetros de razonabilidad, lógica y comprensibilidad; y por tanto, no vulnera el derecho constitucional al debido proceso, en la garantía de la motivación, consagrado en el artículo 76 numeral 7 literal 1) de la Constitución de la República.

2. La sentencia de 01 de agosto de 2012, emitida por la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, ¿vulneró el derecho a la seguridad jurídica, determinado en el artículo 82 de la Constitución de la República, como consecuencia de la vulneración del principio de irretroactividad de la ley?

Al respecto, en el artículo 82 de la Constitución de la República del Ecuador se reconoce el derecho a la seguridad jurídica, en los siguientes términos: “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 esta manera, el Pleno del Organismo, mediante sentencia N.º 397-16-SEP-CC dictada dentro del caso N.º 1017-11-EP, señaló:

... a través del derecho a la seguridad jurídica, se crea un ámbito de certeza y confianza ciudadana respecto de las actuaciones de los poderes públicos, pues se garantiza a las personas que toda actuación se realizará acorde a la Constitución y a una normativa previamente establecida, conocida y de contenido inteligible, que será aplicada únicamente por parte de las autoridades competentes para el efecto. Esta garantía constitucional debe ser entendida como uno de los deberes fundamentales del Estado; y, en consecuencia, corresponde a los jueces brindar, en todo momento, la certeza al ciudadano respecto de las actuaciones que, en derecho, se efectúan en cada momento procesal.

En este sentido, el derecho en cuestión es aquel que garantiza el respeto de las normas contenidas en la Constitución de la República y en el resto del ordenamiento jurídico, por lo que permite que las personas tengan certeza que las



autoridades competentes respeten sus derechos a través de la debida observancia de la normativa clara, previa y pública.

Así también, la Corte Constitucional en la sentencia N.º 204-16-SEP-CC, emitida en el caso N.º 1153-11-EP indicó que:

... la seguridad jurídica representa el elemento esencial y patrimonio común dentro de un estado constitucional de derechos y justicia, la cual garantiza ante todo el respeto a la Norma Suprema, así como una convivencia jurídicamente ordenada, una certeza sobre el derecho escrito y vigente, así como el reconocimiento y la provisión de la situación jurídica. Para aquello, se prevé que las normas que formen parte del ordenamiento jurídico se encuentren determinadas previamente, debiendo ser claras y públicas, teniendo siempre la certeza de que la normativa existente en el ordenamiento jurídico, será aplicada cumpliendo ciertos lineamientos que generan la confianza acerca del respeto de los principios, derechos y disposiciones consagrados en el texto constitucional...

De ahí, que es importante señalar que en función del derecho a la seguridad jurídica, las partes intervinientes en un proceso tienen la convicción que la autoridad competente al resolver cada una de las causas sometidas a su conocimiento, no puede de manera injustificada, arbitraria y/o discrecional, alejarse de los parámetros constitucionales, jurisprudenciales y legales que regulan cada una de las acciones.⁴

Ahora bien, en virtud que la decisión objeto de la presente acción extraordinaria de protección es proveniente de la justicia ordinaria, toda vez que fue dictada por la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, en el marco del conocimiento de un recurso extraordinario de casación, esta Corte Constitucional estima oportuno referirse a la naturaleza de dicho recurso.

Al respecto, el Pleno del Organismo en su sentencia N.º 001-13-SEP-CC, dictada dentro del caso N.º 1647-11-EP, señaló que:

El recurso extraordinario de casación constituye un mecanismo extraordinario que tiene como objetivo principal analizar si en una sentencia existen violaciones a la ley, ya sea por contravención expresa de su texto, por indebida aplicación o por errónea interpretación de la misma. Es así que el papel que cumple la Corte Nacional de Justicia, al ser el tribunal de casación, es fundamental, ya que realiza el control del

⁴ Corte Constitucional del Ecuador, sentencia N.º 397-16-SEP-CC, caso N.º 1017-11-EP

producto de la actividad jurisdiccional de los jueces de instancia, es decir, el contenido de sus sentencias.

Así mismo, esta Corte mediante sentencia N.º 002-15-SEP-CC, perteneciente al caso N.º 1370-14-EP determinó que:

El recurso de casación no constituye una nueva instancia dentro de los procesos judiciales, pues procede única y exclusivamente en los casos previamente establecidos en la normativa casacional, dentro de la cual no solo se incluyen los diferentes momentos que conforman este recurso, sino además los ámbitos de acción con que cuentan los jueces nacionales en cada etapa del mismo.

Por lo anteriormente mencionado y en atención a lo expuesto por el Pleno del Organismo, el recurso extraordinario de casación no puede ser concebido como una instancia adicional, toda vez que el mismo tiene como objetivo principal analizar si en una sentencia existen violaciones a la ley ya sea por la debida o indebida aplicación.

Así entonces, una vez determinada la naturaleza del recurso extraordinario de casación de conformidad con lo expuesto por esta Corte Constitucional, se procederá a dar solución al problema jurídico planteado, con el fin de verificar si la sentencia impugnada ha vulnerado o no el derecho constitucional a la seguridad jurídica

Ahora bien, en el caso *sub judice*, el accionante establece que la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia vulneró el principio de irretroactividad contenido en el artículo 300 de la Constitución de la República; y, que a través de esta vulneración se viola el derecho a la seguridad jurídica contenido en el artículo 82 de la Constitución de la República.

En relación a los argumentos presentados por el accionante, es oportuno mencionar que este Organismo Constitucional en la sentencia N.º 013-15-SEP-CC, dentro del caso N.º 0476-14-EP, expuso lo siguiente:

En materia impositiva o tributaria, el derecho constitucional a la seguridad jurídica resulta de fundamental importancia en tanto aquel debe procurar dotar de confianza a los contribuyentes, de la suficiente claridad para conocer oportuna y adecuadamente aquellos elementos que configuran la carga impositiva y la determinación de impuestos, tasas y contribuciones, pues debe tomarse en cuenta que la política tributaria no tiene como telos





únicamente actuar a nombre del Estado en la recaudación fiscal, sino que conforme lo establece el segundo inciso del artículo 300 de la Constitución, dicha política tiene como finalidad la promoción de la retribución y la estimulación del empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas sociales y económicas responsables.

Además, para el análisis del caso *sub judice*, es indispensable mencionar que el principio de irretroactividad se encuentra determinado en el artículo 300 de la Constitución de la República, que dispone: “El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos”.

Evidentemente, dicho artículo establece únicamente a la irretroactividad como un principio que rige el régimen tributario, más no define al principio como tal, por lo que la Corte Constitucional para el período de transición en la sentencia N.º 026-10-SCN-CC, emitida en el caso N.º 0025-10-CN, establece:

Al referirnos al principio de irretroactividad, debemos necesariamente entender que tal principio coexiste de manera conjunta con el principio de seguridad. Al respecto, la palabra seguridad proviene de *securitas*, la cual deriva del adjetivo *securus* (de *secura*) que, significa estar libre de cuidados. En sentido amplio, la palabra seguridad indica la situación de estar alguien seguro frente a un peligro. Es por esto que el principio de irretroactividad es una expresión del valor de seguridad jurídica, y en nuestro ordenamiento constitucional el principio de la irretroactividad se entiende como un planteamiento básico de la organización jurídica del Estado, pues la seguridad de los ciudadanos y la propia equidad exigen que las situaciones creadas al amparo de la anterior norma se conserven o, al menos, que los derechos adquiridos se mantengan y respeten a pesar de que la nueva norma no prevea derechos semejantes para el futuro.⁵

Asimismo, esta Corte Constitucional, en la sentencia N.º 191-15-SEP-CC, emitida en el caso N.º 2213-11-EP expresó que “... uno de los principios fundamentales en la vigencia y aplicación de las normas, es el principio de irretroactividad, a través del cual se establece que la ley rige y produce efectos para lo venidero y que por el contrario, esta carece de efecto retroactivo ...”.

En este contexto, al relacionar el principio de irretroactividad de la ley con el derecho a la seguridad jurídica, es importante señalar que este último pretende

⁵Corte Constitucional del Ecuador, sentencia N.º 026-10-SCN-CC, caso N.º 0025-10-CN, publicada en el Registro Oficial Suplemento N.º 656 de 8 de Marzo del 2012.

garantizar la sujeción de todos los poderes del Estado a la Constitución y a la ley a través de la existencia de normas jurídicas previas, claras y públicas, las mismas que deben ser debidamente aplicadas por las autoridades correspondientes.

Así entonces, en función a lo señalado en párrafos anteriores, corresponde analizar el problema jurídico planteado; por lo que, esta Corte Constitucional procede a citar textualmente la parte pertinente de la sentencia a la que se refiere el accionante:

En relación al problema jurídico de la glosa de INTERESES Y COMISIONES AL EXTERIOR ya que se trataba de compañías relacionadas que no podrían beneficiarse de la deducción respectiva, esta Sala observa que la apreciación del Tribunal A quo, respecto a la figura de PROVISION DE FONDOS, es la correcta ya que no corresponde a un préstamo en condiciones normales en donde se debió haber cancelado el capital e intereses, con lo que se evidencia la vinculación de las dos compañías, por lo tanto esta Sala Especializada no considera que se ha dejado de aplicar y ha existido aplicación indebida de las normas de derecho que alega el recurrente; por el contrario el juzgador ha dado estricto cumplimiento a lo que establece la normativa. D) Respecto del problema jurídico de la DEDUCCIÓN DE INTERESES Y COSTOS FINANCIEROS PROVENIENTES DE CRÉDITOS EXTERNOS para beneficiarse de la deducción de intereses y costos financieros provenientes de créditos externos, el contribuyente debe cumplir estrictamente con lo que establecen las leyes de la materia; para el efecto el Art. 13 de la Ley de Régimen Tributario Interno vigente a la fecha establecía: “.- **Pagos al exterior.**- Son deducibles los gastos efectuados en el exterior que sean necesarios y se destinen a la obtención de rentas, siempre y cuando se haya efectuado la retención en la fuente, si lo pagado constituye para el beneficiario un ingreso gravable en el Ecuador. Serán deducibles, y no estarán sujetos al impuesto a la renta en el Ecuador ni se someten a retención en la fuente, los siguientes pagos al exterior:... Los intereses de créditos externos registrados en el Banco Central del Ecuador, siempre que no excedan de las tasas de interés máximas referenciales fijadas por el Directorio del Banco Central de Ecuador a la fecha del registro del crédito o su novación. Si los intereses exceden de las tasas máximas fijadas por el Directorio del Banco Central del Ecuador, se deberá efectuar la retención correspondiente sobre el exceso para que dicho pago sea deducible. La falta de registro conforme las disposiciones emitidas por el Directorio del Banco Central del Ecuador, determinará que no se puedan deducir los costos financieros del crédito”. El Tribunal A-quo en su sentencia ratifica que se trata de la figura de provisión de fondos entre empresas vinculadas y, al existir fallos emitidos por esta Sala respecto al principio de realidad económica en los que se ha considerado además como principios rectores del sistema tributario y de los tributos en particular, el de legalidad, de reserva de ley, por el cual los elementos principales, gravitantes y definidores de los tributos han de obrar de ley, principio que atañe a la forma y que es base a la seguridad jurídica; así como el de capacidad contributiva, por el cual se ha de gravar indicios de capacidad de pago, principio que es de carácter material y que conduce a que se haga





prevalecer la sustancia sobre la forma, esta Sala Especializada considera que no ha existido aplicación indebida, no aplicación y equivocada aplicación de los artículos referidos ya que el Tribunal A quo al aplicar lo establecido en las leyes de la materia ha actuado conforme a derecho.

Así entonces, de lo citado en el párrafo anterior se desprende que los operadores de justicia basan su análisis en consideración de las causales primera y tercera del artículo 3 de la Ley de Casación, para examinar si se aplicaron o no las normas de la Constitución, del Código Tributario, del Código de Procedimiento Civil, de la Ley de Régimen Tributario; y, de la Ley de Casación, relacionadas con la deducción de intereses y costos financieros provenientes de créditos externos.

Además, se observa que el Tribunal transcribe el artículo 13 de la Ley de Régimen Tributario Interno, el cual determina las deducciones por pagos al exterior, para indicar que el Tribunal *A-quo* ratificó que en el presente caso se trata de la figura de provisión de fondos entre empresas vinculadas; por lo que, la Sala Nacional concluyó que no ha existido aplicación indebida, no aplicación, o aplicación equivocada de los artículos referidos por el accionante.

En efecto, de la sentencia demandada se desprende una argumentación fundamentada en jurisprudencia emitida por la misma Corte Nacional de Justicia; en el artículo 13 numeral tercero de la Ley de Régimen Tributario Interno; y, en las causales primera, tercera y cuarta de la Ley de Casación, vigente al momento de conocer el recurso presentado por el accionante; por lo que, la Corte Constitucional establece la inexistencia de una vulneración a la seguridad jurídica en conexidad con el principio de irretroactividad.

En este orden de ideas, se evidencia que la decisión objeto de la presente acción extraordinaria de protección fue sustentada en normas jurídicas claras, previas, públicas y por autoridad competente; y que además, la conducta de los operadores de justicia nacionales fue armónica con lo previsto en la jurisprudencia dictada por este Organismo, en lo concerniente a su accionar en el marco del conocimiento de un recurso extraordinario de casación.

De lo expuesto, se concluye que la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, en la emisión de la sentencia de 01/

de agosto de 2012, no vulneró el derecho a la seguridad jurídica recogido en el artículo 82 de la Constitución de la República, en conexidad con el principio de irretroactividad, contenido en el artículo 300 de la Constitución de la República.

III. DECISIÓN

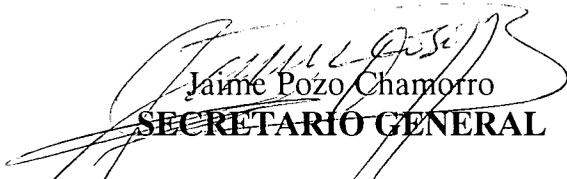
En mérito de lo expuesto, administrando justicia constitucional y por mandato de la Constitución de la República del Ecuador, el Pleno de la Corte Constitucional expide la siguiente

SENTENCIA

1. Declarar que no existe vulneración de derechos constitucionales.
2. Negar la acción extraordinaria de protección planteada.
3. Notifíquese, publíquese y cúmplase.



Alfredo Ruiz Guzmán
PRESIDENTE



Jaime Pozo Chamorro
SECRETARIO GENERAL

Razón: Siento por tal, que la sentencia que antecede fue aprobada por el Pleno de la Corte Constitucional, con seis votos de las señoras juezas y señores jueces: Francisco Butiña Martínez, Wendy Molina Andrade, Tatiana Ordeñana Sierra, Ruth Seni Pinoargote, Manuel Viteri Olvera y Alfredo Ruiz Guzmán, sin contar



**CORTE
CONSTITUCIONAL
DEL ECUADOR**

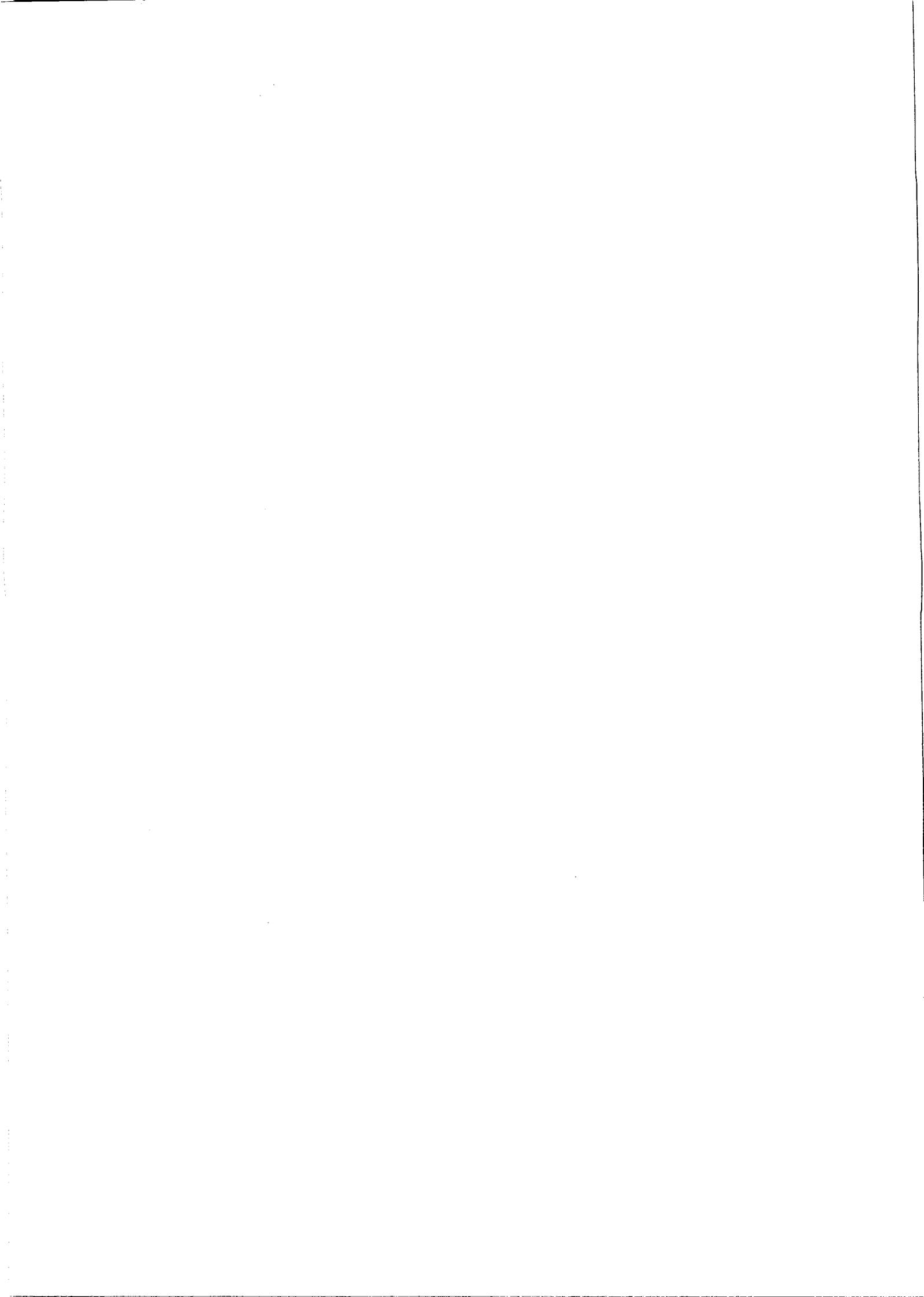
Caso N.º 1719-12-EP

Página 21 de 21

con la presencia de las juezas Pamela Martínez Loayza, Marien Segura Reascos y Roxana Silva Chicaíza, en sesión del 4 de abril del 2018. Lo certifico.

JPCH/mbm

Jaime Pozo Chamorro
SECRETARIO GENERAL

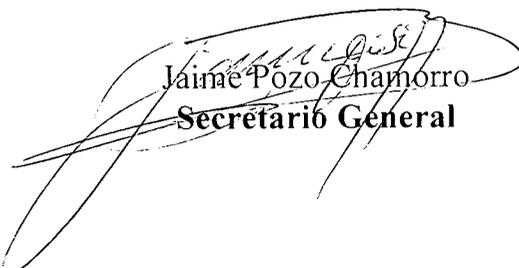




CORTE
CONSTITUCIONAL
DEL ECUADOR

CASO Nro. 1719-12-EP

RAZÓN.- Siento por tal, que la sentencia que antecede fue suscrita por el señor Alfredo Ruíz Guzmán, presidente de la Corte Constitucional, el día martes diez de abril del dos mil dieciocho.- Lo certifico.-


Jaime Pozo Chamorro
Secretario General

JPCh/mmm

