

Quito, D.M., 30 de enero de 2025

CASO 2289-19-EP

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

SENTENCIA 2289-19-EP/25

Resumen: La Corte Constitucional desestima la acción extraordinaria de protección presentada por la compañía Comercializadora Waynor Cía. Ltda. en contra de la sentencia dictada por la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, dentro de un recurso de casación, tras verificar que el fallo estaría suficientemente motivado y, por tanto, no se vulneró el derecho al debido proceso en la garantía de la motivación (art. 76.7.1 CRE).

1. Antecedentes procesales

1. El 13 de febrero de 2017, la compañía Comercializadora Waynor Cía. Ltda. (“**compañía actora**”) presentó una acción contenciosa tributaria en contra del Servicio de Rentas Internas (“**SRI**”) y de la Procuraduría General del Estado. La compañía actora impugnó la resolución 101012016RREC026313 y el acta de determinación complementaria 01201608201246458 (“**actos impugnados**”) inherente al impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2013, notificadas el 18 de noviembre de 2016.¹

¹ Proceso 01501-2017-00009. La compañía actora impugnó principalmente una glosa que corresponde a compras realizadas a la empresa Emulocop S.A. por un valor de USD 105.781,83 (“**Glosa 1**”); otra glosa que corresponde al costo de venta por adquisiciones efectuadas a varios proveedores por un valor de USD 16’518.682,46 (“**Glosa 2**”); otra glosa que corresponde al costo de venta por adquisiciones efectuadas a los proveedores Jorge Carrión y Galo Córdova por un valor de USD 3’120.587,81 (“**Glosa 3**”); y, también otras glosas y la participación de trabajadores por un valor de USD 157.143,40 (“**Glosa 4**”). La compañía actora sobre la **Glosa 1**, manifestó que las transacciones económicas mantenidas con Emulocop S.A. son válidas y existe realidad económica. Respecto a la **Glosa 2**, afirmó que el SRI desconoció la deducibilidad del costo de ventas, ya que varios proveedores no cumplirían con requisitos establecidos en la normativa minera y que no existiría norma tributaria que permita obviar tal deducibilidad por supuestas infracciones cometidas por los proveedores en contra de la Ley de Minería y su norma secundaria. En relación con la **Glosa 3**, explicó que el SRI desconoció el costo de venta por adquisiciones efectuadas a sus proveedores, porque estos no poseerían cuentas bancarias, no habrían declarado ventas en su declaración de impuestos y presuntamente fueron revocadas sus licencias de comercialización de oro, pero que ello se encontraría fuera de su alcance y responsabilidad. En cuanto a la **Glosa 4**, expresó que del informe pericial obrante en el proceso se evidenciaría la realidad de las operaciones efectuadas.

2. El 15 de enero de 2018, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Cuenca, provincia del Azuay (“**Tribunal Distrital**”), aceptó parcialmente la demanda y, en lo principal, declaró la validez parcial de los actos impugnados.² El SRI interpuso un recurso de aclaración.
3. El 31 de enero de 2018, el Tribunal Distrital rechazó el recurso de aclaración.³ La compañía actora y el SRI interpusieron recurso extraordinario de casación, por separado.
4. El 3 de julio de 2019, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia (“**Corte Nacional**”), en decisión de mayoría, aceptó el recurso interpuesto por el SRI, casó parcialmente la sentencia y ratificó en su totalidad los actos impugnados.
5. El 31 de julio de 2019, Andrés Efraín Ordóñez Sarmiento, en calidad de gerente general de la compañía Comercializadora Waynoro Cía. Ltda. (“**compañía accionante**”), presentó una acción extraordinaria de protección en contra de la sentencia emitida por la Corte Nacional el 3 de julio de 2019.
6. El 21 de mayo de 2020, la Sala de Admisión de la Corte Constitucional admitió a trámite la acción extraordinaria de protección y solicitó a la Corte Nacional que presente su informe de descargo.⁴ La Corte Nacional no remitió su informe de descargo.
7. El 10 de octubre de 2024, la jueza sustanciadora Carmen Corral Ponce avocó conocimiento de la causa y requirió nuevamente a la Corte Nacional que presente su

² El Tribunal Distrital con relación a la **Glosa 1** explicó que la empresa Emulocop S.A. no sería inexistente o fantasma, ya que sí realizó actividades económicas dentro del periodo determinado e inclusive contaba con licencia para comercializar oro, por lo se aceptó su impugnación. En cuanto a la **Glosa 2** aceptó parcialmente su impugnación en razón de que no se le podría imputar al contribuyente omisiones a la Ley de Minería en que hayan presuntamente incurrido los proveedores que se encuentran en la cadena de comercialización de oro de su proveedor directo. Sobre la **Glosa 3** concluyó que existe una relación de causalidad entre el gasto pagado por la compañía actora con el ingreso gravado frente a sus proveedores y que, por tanto, no era procedente negar el gasto. Respecto de la **Glosa 4** se rechazó su impugnación, por cuanto la compañía actora no fundamentó en hecho ni en derecho las razones por las cuales las objetaba ni aportó medios probatorios suficientes.

³ El Tribunal Distrital explicó que de “la sentencia recurrida se establece que ella no adolece de obscuridad; y, en aplicación del principio de inmutabilidad previsto en el Art. 100 del Código Orgánico General de Procesos [“(COGEP)”], no es posible modificar la actuación judicial en parte alguna”.

⁴ La Sala de Admisión estuvo integrada por la jueza constitucional Carmen Corral Ponce, y los ex jueces constitucionales Agustín Grijalva Jiménez y Hernán Salgado Pesantes. El caso se admitió con dos votos a favor y el voto salvado del ex juez constitucional Agustín Grijalva Jiménez.

informe de descargo en el término de cinco días. La Corte Nacional remitió su informe el 21 de octubre de 2024.

8. El 9 de enero de 2025, el proyecto de sentencia fue puesto en conocimiento del Pleno de la Corte y no reunió los votos necesarios para su aprobación. En tal virtud, se realizó el sorteo de la causa y su conocimiento le correspondió al juez constitucional Richard Ortiz Ortiz, quien avocó conocimiento el 13 de enero de 2025.

2. Competencia

9. El Pleno de la Corte Constitucional es competente para conocer y resolver las acciones públicas de inconstitucionalidad, de conformidad con el artículo 436 número 2 de la Constitución y el artículo 75, número 1 letra d de la LOGJCC.

3. Argumentos de los sujetos procesales

3.1 Argumentos de la compañía accionante

10. La compañía accionante pretende que se declare la vulneración de sus derechos constitucionales a la seguridad jurídica (art. 82 CRE) como consecuencia de la violación del principio de legalidad (art. 226 CRE); a la tutela judicial efectiva (art. 75 CRE); y, al debido proceso en la garantía de la motivación (art. 76.7.1 CRE).
11. Para sustentar sus pretensiones en contra de la sentencia de 3 de julio de 2019, la compañía accionante formula los siguientes cargos:

11.1. Sobre el derecho a la seguridad jurídica (art. 82 CRE), la compañía accionante alega:

11.1.1. En primer lugar y con relación al principio de legalidad (art. 226 CRE) —en esencia— manifiesta que la Corte Nacional violó su derecho, porque el SRI se excedió en sus competencias y las autoridades jurisdiccionales avalaron aquello, lo cual vulneró además su derecho al debido proceso en la garantía de la motivación. En ese sentido, expresa:

La resolución del tribunal de casación legitima la arbitrariedad de la Administración tributaria cuando, al analizar los “cargos” sustentados en la falta de aplicación del artículo 53 de la Ley de Minería, señala que el SRI tiene la

potestad de ejercer las atribuciones que incumben a la autoridad en materia minera. [...]. Lo que estamos cuestionando es que el tribunal sostenga en su fallo que el SRI ejerza su potestad determinadora a partir de considerar, por sí mismo, si un proveedor o un comercializador de oro ha verificado los requisitos de comercialización del mineral o ha cumplido con enviar informes a la autoridad del ramo.

11.1.2. Por otro lado, arguye que la “Corte Nacional de Justicia tiene por lo general la buena costumbre de insistir mucho en los caracteres de la casación”, razón por la que esperaba que explique por qué “consideró que hubo una falta de aplicación del artículo 53 de la Ley de Minería, cuyo texto únicamente fue transcrito en el recurso de casación”. Además, alega que la sentencia impugnada “no se encuentra debidamente motivada”, en razón de que “[n]o cumple con el parámetro de razonabilidad [...], al sostener, bajo argumentos forzados y arbitrarios, que la Administración tributaria puede ejercer atribuciones que el ordenamiento jurídico no le ha entregado”.

11.1.3. Más adelante argumenta que las autoridades jurisdiccionales admitieron un cargo “que no fue debidamente sustentado, pues el SRI no explicó exactamente de qué manera se dejó de aplicar el artículo 53 de la Ley de Minería, [por lo que] se vulnera de esta manera el derecho a la seguridad jurídica”. En ese sentido, añade que al ser “ese cargo ‘fantasma’ la base de la decisión que le permite [a la Corte Nacional] casar la sentencia [...] se acaba vulnerando el derecho a una tutela efectiva, expedita e imparcial”, sin dejar de lado la prueba que revaloraron las autoridades judiciales.

11.1.4. De la mano con lo anterior, precisa que tanto el SRI como la compañía accionante sustentaron sus recursos extraordinarios con base en el caso quinto del artículo 268 del COGEP, razón por la que la Corte Nacional no podía valorar medios probatorios nuevamente. Empero, afirma que la aludida Corte “incurr[ió] en actividades que son extrañas al recurso extraordinario” bajo la premisa de que analizaría el artículo 17 del Código Tributario (“CT”) y el artículo 53 de la Ley de Minería.

11.2. Respecto del derecho al debido proceso en la garantía de la **motivación** (art. 76.7.1 CRE), la compañía accionante señala que la violación de su derecho se debería a que la Corte Nacional “[n]o expone a cabalidad las razones por las cuales considera que la Administración tributaria justificó su actuación al

expedir el acta de determinación que fue materia de impugnación”. En ese sentido, alega:

La motivación de la sala de casación es diminuta, pues para la sala de instancia lo más cómodo fue limitarse a citar el artículo 53 de la Ley de Minería, sin analizar siquiera la pertinencia de su aplicación al caso [...], para, en una especie de “encuadre general”, establecer que la sola mención justifica la forma en la que el SRI actuó al determinar obligaciones en contra de mi representada. [...] La motivación es, además, aparente, porque el tribunal se limita a citar doctrina y a transcribir normas de la legislación minera, pero no explica fehacientemente y de manera comprensible y razonable por qué el supuesto incumplimiento de normativa en aquella rama autoriza al SRI a ejercer su potestad determinadora. [...]

12. Finalmente, la compañía accionante solicita que se declare la vulneración de sus derechos constitucionales y, como medida de reparación integral, se deje sin efecto la sentencia impugnada, para que otro tribunal de la Corte Nacional dicte la respectiva decisión.

3.2 Argumentos de la Corte Nacional

13. En su informe de descargo de 21 de octubre de 2024, la Corte Nacional recapituló los hechos del proceso y replicó en gran medida los argumentos de la sentencia impugnada. Además, concluyó que dicha decisión se encuentra debidamente motivada y que los hechos se subsumían a las normas legales aplicables al asunto controvertido, con una estructura coherente y lógica.

4. Planteamiento de los problemas jurídicos

14. Esta Corte ha establecido que los problemas jurídicos surgen, principalmente, de los cargos formulados por la parte accionante. Es decir, de las acusaciones que se dirigen contra el acto procesal objeto de la acción por considerarlo lesivo de un derecho fundamental.⁵ Además, la Corte ha señalado que un argumento mínimamente completo, al menos, debe reunir tres elementos: tesis, base fáctica y justificación jurídica.⁶

⁵ CCE, sentencia 1967-14-EP/20, 13 de febrero de 2020, párr. 16.

⁶ *Ibid.*, párr. 18. La Corte estableció que un argumento claro se compone de (i) una tesis o conclusión, en la que se afirme cuál es el derecho constitucional cuya vulneración se acusa; (ii) una base fáctica consistente en el señalamiento de cuál es la “acción u omisión de la autoridad judicial” cuya consecuencia habría sido la vulneración del derecho; y, (iii) una justificación jurídica que “muestre por qué la acción u omisión judicial acusada vulnera el derecho en forma directa e inmediata”.

15. Respecto del cargo contenido en el párrafo 11.1.1 *supra*, se observa que, aunque se proporciona una tesis y una base fáctica en su argumentación, la compañía accionante no desarrolla una justificación jurídica que esté tendiente a mostrar cómo la omisión atribuida a las autoridades jurisdiccionales –falta de control por permitirle al SRI verificar el cumplimiento de normativa minera– violó su derecho constitucional. Se corrobora más bien que el cargo se fundamenta en los hechos de origen, toda vez que estaría dirigido a cuestionar el actuar del SRI con relación a sus competencias y la legitimidad de que valore la normativa minera, lo cual ya fue objeto de estudio en su momento por el Tribunal Distrital y la misma Corte Nacional. En este punto, cabe reiterar que esta Magistratura no está habilitada a través de la acción extraordinaria de protección a revisar el mérito de un conflicto que no provenga de una garantía jurisdiccional, pues únicamente lo puede hacer de oficio y excepcionalmente en controversias de índole constitucional.⁷ En consecuencia, esta Corte estima que no es posible formular un problema jurídico ni siquiera haciendo un esfuerzo razonable.
16. En cuanto a los cargos delimitados en los párrafos 11.1.3 y 11.1.4 *supra*, se observa que la compañía accionante se centra en sostener la vulneración de su derecho a partir de una aparente valoración de la prueba por parte de la Corte Nacional. Al respecto esta Magistratura considera que el argumento no es completo; ya que, si bien la alegación contiene una tesis y una base fáctica, la compañía accionante omite sostener y desarrollar las razones por las que, a su criterio, la acción que atribuye a las autoridades judiciales causó la vulneración directa e inmediata de sus derechos constitucionales a la seguridad jurídica y a la tutela judicial efectiva. Toda vez que, se limitó a aseverar que “no se le ha invocado [a la Corte Nacional] la causal respectiva de casación” y a citar en gran medida la sentencia impugnada y los párrafos que a su criterio denotarían lo antes indicado, sin explicar de manera específica y concreta de qué forma se habría configurado la supuesta extralimitación, pues –en sus palabras– sería “evidente la violación”. Por tanto, no es posible formular un problema jurídico, ni siquiera realizando un esfuerzo razonable.
17. Sobre los cargos contenidos en los párrafos 11.1.2 y 11.2 *supra*, la Corte observa que el núcleo argumentativo del accionante sobre los derechos a la seguridad jurídica y al debido proceso en la garantía de la motivación, realmente se refieren a que la Corte Nacional no explicó claramente las razones por las que consideró que existió falta de aplicación del artículo 53 de la Ley de Minería (“LM”) y del literal b) del artículo 3 del Instructivo para la obtención de licencias de comercialización de sustancias minerales metálicas o no

⁷ CCE, sentencia 2895-19-EP/23, 9 noviembre de 2023, párr. 16.

metálicas de la República del Ecuador (“**Instructivo**”). Es decir, sostiene que la sentencia impugnada carece de una fundamentación fáctica y normativa suficiente, lo cual ha sido definido por este Organismo como el criterio rector de la suficiencia motivacional.⁸ Por tanto, esta Magistratura considera adecuado analizar estos cargos a la luz del derecho al debido proceso en la garantía de la motivación (art. 76.7.1 CRE) y, en consecuencia, se formula el siguiente problema jurídico: **¿La Corte Nacional vulneró el derecho al debido proceso en la garantía de motivación al incurrir en una deficiencia motivacional por insuficiencia?**

5. Resolución del problema jurídico

5.1. ¿La Corte Nacional vulneró el derecho al debido proceso en la garantía de motivación al incurrir en una deficiencia motivacional por insuficiencia?

18. La Constitución, en el artículo 76 número 7 letra l, determina:

El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías: [n]o 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.

19. Al respecto, este Organismo ha determinado que una argumentación jurídica es suficiente cuando cuenta con una estructura mínimamente completa. Esta estructura se integra por dos elementos: **i)** una fundamentación normativa suficiente; y, **ii)** una fundamentación fáctica suficiente.⁹ También, esta Magistratura ha señalado que una argumentación jurídica es insuficiente cuando la respectiva decisión cuenta con alguna fundamentación normativa y alguna fundamentación fáctica, pero alguna de ellas no alcanza a cumplir con el estándar de suficiencia.¹⁰

20. Ahora bien, la compañía accionante alega que las autoridades jurisdiccionales no habrían explicado suficientemente por qué hubo una falta de aplicación del artículo 53 de la LM y del literal b) del artículo 3 del Instructivo. Esta alegación se refiere al caso casacional **quinto** (aplicación indebida, falta de aplicación o errónea aplicación de normas de derecho sustantivo) del recurso de casación formulado por el SRI, mediante el cual se alegó la falta de aplicación de normativa sustantiva por parte del Tribunal Distrital, en relación con la

⁸ CCE, sentencia 1158-17-EP/21, 20 de octubre de 2021, párr. 28.

⁹ *Ibid.*, párrs. 57 y 61.

¹⁰ *Ibid.*, párr. 69.

Glosa 2 inherente a la falta de cumplimiento de la normativa minera por parte de proveedores. Por lo tanto, el análisis de suficiencia se referirá únicamente a dicho caso casacional.

21. Sobre la **fundamentación normativa suficiente**, esta Corte ha manifestado que la decisión impugnada debe contener la enunciación y justificación suficiente de las normas y principios jurídicos en que se funda la decisión, así como la justificación suficiente de su aplicación a los hechos del caso.¹¹

22. De la revisión de la sentencia de casación, esta Corte verifica lo siguiente:

22.1. La Corte Nacional en el acápite 3.3 de la sentencia impugnada analizó el yerro casacional relacionado con la Glosa 2. Así, detalló las alegaciones del cargo casacional quinto del SRI, citó los artículos 50 y 53 de la LM, el literal b) del artículo 3 del Instructivo, y se refirió al artículo 17 numeral 1 del Código Tributario.

22.2. En el apartado 3.3.3 de la sentencia impugnada, las autoridades jurisdiccionales determinaron que el objeto de la controversia consistiría en verificar “la procedencia o no del gasto deducible efectuado por la [compañía accionante] y si para ello debe considerarse la normativa minera”.¹² Delimitado el conflicto, la Corte Nacional explicó:

3.3.5 De lo expuesto por el Tribunal, se entiende que para que el gasto sea deducible, este debe cumplir con la calificación del hecho generador de conformidad con el artículo 17 numeral 1 del Código Tributario, esto es que cuando el hecho generador consista en un acto jurídico, se lo calificará de acuerdo a su verdadera esencia y naturaleza jurídica cualquiera sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados.

3.3.6 Es decir dentro del presente caso para que el gasto sea deducible debe cumplir con la normativa minera expuesta por el Tribunal en su sentencia, esto es para que el gasto sea deducible el proveedor del contribuyente debe poseer licencia para comercializar el oro de conformidad con el artículo 50 [LM] y demás normas mineras aplicadas en la sentencia de Instancia.¹³

¹¹ *Ibid.*, párr. 61.

¹² Corte Nacional de Justicia, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, sentencia 3 de julio de 2019, caso 01501-2017-00009, p. 42.

¹³ *Ibid.*, p. 43.

22.3. Además, la Corte Nacional expuso razones adicionales por las que consideraba que se debía observar la normativa minera. Así, expresó:

[L]os minerales comercializados por Waynoro son recursos naturales no renovables de propiedad del Estado inalienable, imprescriptible e inembargable de lo cual el Estado tiene la obligación de administrar regular, controlar y gestionar por ser uno de los sectores estratégicos del mismos y que para efectuar la explotación del oro se debe observar como requisito esencial la respectiva licencia para su comercialización que es un requisito indispensable poseer los respectivos títulos o derechos mineros y por lo tanto existe la obligación de determinar la procedencia y origen de los minerales a ser comercializados o exportados.¹⁴

22.4. Luego, de manera expresa, la Corte Nacional señaló que el Tribunal Distrital no aplicó el artículo 53 de la LM ni el literal b) del artículo 3 del Instructivo, pues no advirtió que de conformidad con tal normativa “Waynoro debía verificar el origen del oro adquirido para su posterior comercialización”.¹⁵ De este modo, concluyó que se configuró el vicio de falta de aplicación de normas sustantivas, “debiendo destacar que consta como un hecho probado que las glosas en las cuales no se aplicó la normativa antes enunciada, fueron levantadas por la Autoridad Tributaria por cuanto no se justificó el origen del oro comercializado por los proveedores”.¹⁶

23. Por lo expuesto, de la revisión del fallo impugnado esta Magistratura constata que la Corte Nacional para sustentar su decisión, respecto del cargo fundamentado por el SRI, sí enunció normas jurídicas en su argumentación, así se refirió al artículo 17 del CT, los artículos 50 y 53 de la LM y el literal b) del artículo 3 del Instructivo. Luego, justificó la aplicación de estas normas a los hechos del caso. Especialmente, consideró que el artículo 53 de la LM y el literal b) del artículo 3 del Instructivo no habrían sido aplicados, a pesar de que “no se justificó el origen del oro comercializado por los proveedores”.¹⁷ Así mismo, razonó que para que se acepte la deducibilidad del gasto por parte de la compañía accionante, debía verificarse el origen del mineral, toda vez que se debe cumplir en todos los casos la normativa minera vigente. En consecuencia, esta Corte constata que la decisión emitida por la Corte Nacional sí cuenta con una **fundamentación normativa**

¹⁴ *Ibid.*

¹⁵ *Ibid.*

¹⁶ *Ibid.*, p. 45.

¹⁷ *Ibid.*

suficiente, puesto que enunció las normas que fundaron su decisión y justificó la aplicación de tales normas a los hechos del caso.

24. Respecto a la **fundamentación fáctica suficiente** en sentencias de casación, este Organismo ha establecido que corresponde a la exposición del contenido o a los elementos relevantes de la sentencia recurrida que se van a confrontar con los cargos casacionales que fueron admitidos.
25. En el caso *in examine*, la Corte Nacional admitió a trámite el recurso de casación del SRI bajo el **caso quinto** del artículo 268 del COGEP por la falta de aplicación del artículo 53 de la LM y del literal b) del artículo 3 del Instructivo, ya que el Tribunal Distrital omitió que la compañía accionante no justificó el origen del oro comercializado por sus proveedores en contraposición a la normativa antes singularizada. Es así que determina el yerro casacional que estaría sujeto a su análisis de la siguiente manera:

[E]stablece el recurrente que el Tribunal de instancia a pesar de que ha realizado expresa referencia a los artículos 31 y 50 de la Ley de Minería y al hecho de que se aceptará la deducibilidad o no del gasto, siempre que se cumpla con la ley de minería, **no aplica en la sentencia de Instancia el artículo 53 de la Ley de Minería, ni aplica el mandato consignado en el literal b) del artículo 3 del Instructivo para la obtención de las licencias de comercialización de sustancias minerales metálicas o no metálicas de la República del Ecuador, normativa minera que resulta absolutamente aplicable al caso**, toda vez que la Administración Tributaria en su determinación verificó que la empresa actora haya dado cumplimiento a la normativa a la que está sujeta por su actividad económica en cuanto a la comercialización de un recurso natural no renovable [...], razón por la que al no haber dado el cumplimiento debido a esa normativa la Administración levantó las respectivas glosas, normas que prescriben que para efectos de comercializar el mineral, la [compañía accionante] debía [y] estaba obligada legalmente a determinar la procedencia u origen de sus compras [énfasis añadido].¹⁸

26. Sobre este cargo, las autoridades judiciales consideraron que en la sentencia emitida por el Tribunal Distrital no se aplicó el artículo 53 de la Ley de Minería, ni tampoco el mandato consignado en el literal b del artículo 3 del Instructivo. Así, expresaron:

3.3.11 Para el presente caso para ser deducibles los gastos se debe remitir no solo a la normativa tributaria sino también a la normativa minera de conformidad con el artículo 17 inciso 1 del Código Tributario aplicada por el Tribunal y que si hubiese aplicado el artículo 53 de la Ley de Minería y el 3 del Instructivo habría determinado que existe la obligación de

¹⁸ Corte Nacional de Justicia, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, sentencia 3 de julio de 2019, caso 01501-2017-00009, p. 21.

los comercializadores de establecer el origen del oro que comercializan en su volumen y valor de las compras, así como la procedencia del mismo.

3.3.12 Es pues improcedente pretender que las compras de recursos naturales no renovables sean deducibles para el Impuesto a la Renta si no se ha determinado el origen de los minerales comercializados, pues se ha ignorado la normativa respectiva.

Por lo que para efectos de determinar la base imponible se debe verificar el control de las compras realizadas para efectos de establecer la correcta obligación tributaria de los contribuyentes y se debe realizar la verificación necesaria para establecer la cuantía del tributo, por lo que se debe verificar el justo título para comercializar el oro así como es necesaria también la verificación del origen del mismo pues para transferir el bien debe existir el justo título.¹⁹

27. En consecuencia, la Corte Nacional resolvió casar parcialmente la sentencia emitida por el Tribunal Distrital, en tanto que no se aplicó la normativa sustantiva denunciada por el SRI, más aún cuando “aparece que ha sido comercializado [el oro] sin que exista el debido sustento del mismo en cuanto a su origen y que es obligación [de la compañía accionante] el hacerlo”.²⁰ Además, se observan claramente las razones por las cuales se acepta este cargo casacional a partir de lo actuado en el proceso, en atención a que según las autoridades judiciales “consta como un hecho probado que las glosas en las cuales no se aplicó la normativa antes enunciada [LM y el Instructivo], fueron levantadas por la Autoridad Tributaria por cuanto no se justificó el origen del oro comercializado por los proveedores”.²¹
28. Por lo dicho, esta Magistratura constata que en la sentencia impugnada se analizaron los elementos relevantes de la sentencia recurrida, los cuales fueron confrontados con el vicio casacional esgrimido por el SRI. Es por ello que la Corte Nacional concluye que la LM y el Instructivo no fueron aplicados. En tal virtud, se verifica que la sentencia emitida por la Corte Nacional posee una **fundamentación fáctica suficiente**.
29. En virtud de todo lo expuesto, esta Corte concluye que la sentencia de 3 de julio de 2019 sí contiene una fundamentación normativa y fáctica suficiente. En consecuencia, no existe una vulneración al derecho al debido proceso en la garantía de la motivación de la compañía accionante.

¹⁹ *Ibid.*, p. 44.

²⁰ *Ibid.*

²¹ *Ibid.*, p. 45.

30. Por último, este Organismo considera pertinente recordar que la garantía de la motivación no incluye un derecho al acierto o a la corrección jurídica de las resoluciones judiciales. De allí que, cuando se alega una presunta vulneración al debido proceso en la garantía de la motivación, esta Corte no tiene la obligación ni se encuentra facultada de **verificar la corrección o incorrección** de los fundamentos esgrimidos por los órganos jurisdiccionales para justificar sus decisiones, pues hacerlo convertiría a esta Corte en una nueva instancia.²²

6. Decisión

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

1. **Desestimar** la acción extraordinaria de protección **2289-19-EP**.
2. **Disponer** la devolución del expediente a la judicatura de origen.
3. Notifíquese y archívese.

Alí Lozada Prado
PRESIDENTE

²² CCE, sentencia 1158-17-EP/21 (Garantía de la motivación), 20 de octubre de 2021, párr. 28. En las siguientes sentencias, la Corte ha reiterado el referido criterio: CCE sentencia, 723-17-EP/22, 11 de mayo de 2022, párr. 24; sentencia 1395-17-EP/22, 22 de junio de 2022, párr. 28; sentencia 1574-18-EP/23, 19 de julio de 2023; sentencia 441-19-EP/23, 6 de diciembre de 2023, párr. 34; y, sentencia 1155-19-EP/24, 21 de febrero de 2024, párr. 33.

Razón: Siento por tal, que la sentencia que antecede fue aprobada por el Pleno de la Corte Constitucional con siete votos a favor de los jueces constitucionales Karla Andrade Quevedo, Alejandra Cárdenas Reyes, Jhoel Escudero Soliz, Enrique Herrería Bonnet, Alí Lozada Prado, Richard Ortiz Ortiz y Daniela Salazar Marín; y, dos votos salvados de las juezas constitucionales Carmen Corral Ponce y Teresa Nuques Martínez, en sesión jurisdiccional ordinaria de jueves 30 de enero de 2025.- Lo certifico.

Firmado electrónicamente
Aída García Berni
SECRETARIA GENERAL

SENTENCIA 2289-19-EP/25

VOTO SALVADO

Juezas constitucionales Carmen Corral Ponce y Teresa Nuques Martínez

1. Con fundamento en el artículo 38 de la Codificación del Reglamento de Sustanciación de Procesos de Competencia de la Corte Constitucional, con respeto hacia los argumentos esgrimidos por el juez ponente de la causa y por los jueces constitucionales que votaron a favor de la sentencia 2289-19-EP/25, aprobada por el Pleno de la Corte Constitucional en sesión ordinaria de 30 de enero de 2025, se formula el presente voto salvado por las razones expuestas a continuación:
2. La sentencia impugnada emitida por la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia (“**Sala Nacional**”) adolece de una falta de motivación que vulnera el derecho al debido proceso en la garantía de motivación. Esta premisa es contraria al análisis desarrollado en la decisión de mayoría para la cual: **la motivación judicial es suficiente con la simple enunciación de normas y la exposición de un razonamiento sin un examen adecuado de los argumentos y pruebas presentadas por las partes**. Esta postura no se compagina con la doctrina constitucional ni con los estándares jurisprudenciales establecidos por esta Corte en múltiples precedentes.
3. A fin de justificar el presente voto, se debe atender al núcleo del debate judicial del presente caso. Así, el debate parte de las alegaciones de la compañía Comercializadora Waynor CIA. LTDA (“**compañía accionante**”) que están direccionadas al análisis realizado por la Sala Nacional respecto de la segunda glosa frente al cargo casacional admitido a trámite y planteado por el SRI al amparo del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos, que es la falta de aplicación del artículo 53 de la Ley de Minería (“**LM**”) y literal b) del artículo 3 del Instructivo para la obtención de las licencias de comercialización de sustancias minerales metálicas o no metálicas de la República del Ecuador (“**Instructivo**”).
4. Con relación a este cargo, el análisis de la sentencia impugnada comienza en el punto 3.3, que se titula “Glosa de USD 16.518.642,46 que corresponde al costo de ventas por adquisiciones efectuadas a varios proveedores numeral 3.6.2.1.2.49 del acta de determinación complementaria, gastos y costos no deducibles por supuestas infracciones al derecho minero de varios proveedores de Waynor”.

5. En el apartado referido, la Sala Nacional primero detalla las alegaciones del cargo casacional enunciado por parte del SRI para posteriormente incluir el contenido del artículo 53 de la LM y del literal b) del artículo 3 del Instructivo:

Ley de Minería: Art. 53. - Son obligaciones de comercializadores de sustancias minerales legalmente autorizados: a) Constituirse en agentes de retención sujetándose a las normas tributarias vigentes; b) Efectuar declaraciones en forma detallada, consignando todas las retenciones y deducciones realizadas; y, c) Enviar un informe semestral al Ministerio Sectorial sobre el origen, volumen y valor de sus compras, destino, volumen y valor de las ventas; retenciones efectuadas y cualquier información estadística que fuere requerida por el Ministerio Sectorial. Dichos informes serán remitidos en formularios simplificados que para el efecto elabore la Agencia de Regulación y Control Minero.

Instructivo para la obtención de licencias de comercialización de sustancias minerales, metálicas o no metálicas en la República del Ecuador. Art. 3- Requisitos. - Las personas naturales o jurídicas interesadas en obtener la licencia de comercialización presentaran (sic) la solicitud por escrito ante el subsecretario regional de minas del domicilio que corresponda acompañando los siguientes documentos:

b) Determinación de la procedencia u origen de los minerales o metales a ser comercializados y o exportados.

6. A continuación, el punto 3.3.2 de la sentencia impugnada transcribe el análisis del Tribunal Distrital respecto a la glosa 3.6.2.1.2.49 impugnada. Acto seguido, en el punto 3.3.3 señala el asunto de la controversia en el análisis de la glosa y luego en el punto 3.3.4 se efectúa un resumen de lo establecido en el numeral 6.2.2.2 de la sentencia del Tribunal Distrital, que contiene una breve descripción del contenido de los artículos 17 numeral 1 del CT, artículos 1, 2, 17, 31, y 50 de la LM, y, artículos 8, 12, 27 y 48 del reglamento de la LM; y, señala que el Tribunal Distrital consideró que “[...] no es procedente negar el gasto como deducible ya que no se le puede imputar al contribuyente las omisiones a la Ley de Minería de sus proveedores”. Luego, señala en el punto 3.3.6 de la sentencia que el proveedor del contribuyente debe poseer una licencia para comercializar oro de acuerdo al artículo 50 de la LM. Por último, concluye en el numeral 3.3.7 que no se aplicó el artículo 53 de la LM y tampoco el mandato dispuesto en el literal b del artículo 3 del Instructivo.
7. En ese sentido, la Sala Nacional indica que “para ser deducibles los gastos se debe remitir no solo a la normativa tributaria sino también a la normativa minera de conformidad con el artículo 17 inciso 1 del Código Tributario”; y, agrega “[...] y que si [el Tribunal Distrital] hubiese aplicado el artículo 53 de la Ley de Minería y el 3 del Instructivo para la obtención de licencias de comercialización de sustancias minerales metálicas o no metálicas de la República del Ecuador, habría determinado que existe obligación de los comercializadores

de establecer el origen del oro que comercializan en su volumen y valor de las compras, así como la procedencia del mismo”.

8. De igual manera la Sala Nacional adiciona:

[...] De conformidad con los artículos no aplicados, Waynoro debía verificar el origen del oro adquirido para su posterior comercialización. [...] Por lo que para efectos de determinar la base imponible se debe verificar el control de las compras realizadas para efectos de establecer la correcta obligación tributaria de los contribuyentes y se debe realizar la verificación necesaria para establecer la cuantía del tributo, por lo que se debe verificar el justo título para comercializar el oro (sic) así como es necesaria también la verificación del origen del mismo pues para transferir el bien debe existir el justo título. [...] Cuando el hecho generador consista en un acto jurídico se lo calificará conforme a su verdadera esencia y naturaleza jurídica por lo que por parte de quien compra el oro se aceptará su deducibilidad del gasto si cumple con la normativa minera vigente; de lo expuesto y atendiendo la misma línea argumentativa del Tribunal de instancia, de que para que sea deducible debe cumplir con la normativa minera en aplicación del art. 17 inciso 1 del Código Tributario; y si el Tribunal hubiera aplicado las normas denunciadas como no aplicadas, habría llegado a la misma conclusión que para el caso de los proveedores que no tenían el derecho minero, es decir su gasto no es deducible.

9. Por lo que, concluye:

[...] efectivamente se ha configurado el vicio de falta de aplicación del art. 53 de la Ley de Minería así como también la falta de aplicación del mandato contenido en el literal b del art. 3 del Instructivo para la Obtención de Licencias de Comercialización de Sustancias Minerales Metálicas o no Metálicas de la República del Ecuador, debiendo destacar que consta como un hecho probado que las glosas en las cuales no se aplicó la normativa antes enunciada, fueron levantadas por la Autoridad Tributaria por cuanto no se justificó el origen del oro comercializado por los proveedores

- 10.** A la luz de lo expuesto, el presente voto considera que la Sala Nacional no explica motivadamente de qué forma la sentencia subida en grado incurrió en el vicio alegado – falta de aplicación del artículo 53 de la LM y del literal b) del artículo 3 del Instructivo – para la obtención de licencias de comercialización de sustancias minerales metálicas o no metálicas de la República del Ecuador. Si bien se identifica que la materia de la *litis* respecto de la glosa en cuestión se centra en el reconocimiento o no de la deducibilidad de un gasto, no se evidencian argumentos para justificar la aplicación de normativa minera que permita establecer que los gastos de la compañía accionante puedan ser o no reconocidos y en consecuencia puedan ser o no deducibles.

11. Aun cuando la Sala Nacional, indica que “Waynoro debía verificar el origen del oro adquirido para su posterior comercialización”, dicho razonamiento se limita a señalar una condición de justificar el origen del oro adquirido por la compañía accionante, sin explicar cómo esta situación influye en la aplicación de normativa minera para que efectivamente se pueda establecer la deducibilidad de los gastos del contribuyente; tampoco explica cuál sería el fundamento normativo para que, en casos como el analizado, la normativa minera deba observarse en los procesos de determinación tributaria realizados por el SRI.
12. En consecuencia, no se constata un pronunciamiento motivado por parte de la Sala Nacional, pues si bien se llegó a determinar que la decisión del Tribunal Distrital incurrió en el vicio alegado, dicha conclusión no se encuentra lo suficientemente fundamentada conforme se explicó en párrafos precedentes.
13. Bajo esta línea, resaltamos que la Sala Nacional resolvió casar de manera parcial la sentencia del Tribunal Distrital; en estas condiciones, era necesario expedir, en su lugar, una sentencia de mérito que permita enmendar el error de la judicatura inferior, y, de ser necesario, valorar la prueba que obra de autos para emitir la sentencia de mérito, potestad que tienen las Salas de Casación cuando decidan casar una sentencia y les corresponda expedir una sentencia sustitutiva.¹ No obstante, la Sala Nacional no emitió un segundo pronunciamiento motivado, que sería la sentencia sustitutiva, en la que explique la forma en que se resuelve el conflicto motivadamente.²
14. Esta Corte en su jurisprudencia ha establecido que, al ser admitidos los cargos casacionales, de verificarse la existencia de vicios casacionales que afectan a la sentencia recurrida y, en consecuencia, se proceda a casar la decisión, corresponde que se dicte una sentencia de mérito.³ Es decir, la motivación debe contener una fundamentación normativa y fáctica acorde al caso que permita resolver los cargos relevantes. Además, este Organismo ha enfatizado que la sentencia debe evidenciar una clara división

¹ CCE, sentencia 476-19-EP/21 de 15 de diciembre de 2021, p.37.

² CCE, sentencia 476-19-EP/21 de 15 de diciembre de 2021, p.57:” la Corte Nacional puede violar el debido proceso en su dimensión constitucional si es que resuelve casar una sentencia sin expedir una sustitutiva. Es decir, que no basta que exista un pronunciamiento en el dictum del caso, sino se debe explicar cómo se resuelve la litis de forma motivada”.

³ COGEP, art. 273 numeral 3. – “Sentencia. Una vez finalizado el debate, la o el juzgador de casación pronunciará su resolución en los términos previstos en este Código, la que contendrá: Si la casación se fundamenta en las demás causales, el Tribunal de la Sala Especializada de la Corte Nacional de Justicia casará la sentencia en mérito de los autos y expedirá la resolución que en su lugar corresponda, remplazando los fundamentos jurídicos erróneos por los que estime correctos”.

estructural entre los elementos de la casación y aquellos que corresponde al mérito, cuestión que tampoco observamos en el presente caso.⁴

15. Bajo los criterios expuestos, la sentencia aceptada por voto de mayoría parte de una concepción meramente formalista de la motivación, sin atender al estándar reforzado que exige la jurisprudencia constitucional, ya que esta Corte ha sido enfática en que la motivación no solo debe estar presente en la estructura de la decisión, sino que debe ser suficiente. En el presente caso, la Corte Nacional omitió fundamentar de manera suficiente la aplicación de normas ajenas a la materia tributaria, como lo es la normativa minera, para determinar la deducibilidad de gastos; pero además no explica de manera suficiente por qué se privilegia una interpretación extensiva de normas mineras para restringir derechos en el ámbito tributario; lo dicho representa un vicio de motivación y vulnera el principio de legalidad establecido en el artículo 226 de la Constitución,⁵ aspectos que han sido demostrados en párrafos anteriores del presente voto.
16. Finalmente, es adecuado enfatizar en que la Corte Constitucional propenda hacia la unificación de criterios jurisprudenciales. Con relación al caso concreto, es posible notar que la Corte Nacional de Justicia ha expedido dos sentencias contradictorias sobre el mismo objeto y cargos, resolviendo de manera opuesta la deducibilidad de costos mineros, en i) el proceso número 01501-2017-00009 (objeto de este análisis) y ii) el proceso 01501-2018-00130 (caso análogo).⁶ Así, la presente causa representaba una oportunidad para

⁴ CCE, sentencia 1361-17-EP/23 de 01 de noviembre de 2023, p. 57.

⁵ CRE, artículo 226: “Las instituciones del Estado, sus organismos, dependencias, las servidoras o servidores públicos y las personas que actúen en virtud de una potestad estatal ejercerán solamente las **competencias y facultades que les sean atribuidas en la Constitución y la ley**. Tendrán el deber de coordinar acciones para el cumplimiento de sus fines y hacer efectivo el goce y ejercicio de los derechos reconocidos en la Constitución. (énfasis añadido)

⁶ La compañía accionante indica que la Sala Nacional ha emitido un pronunciamiento sobre un caso análogo al de la causa en análisis dentro del proceso número 01501-2018-00130. La sentencia emitida y notificada el 15 de octubre de 2020, en su parte medular menciona lo siguiente:

[...] de modo que, si es factible que la administración tributaria realice una verificación del cumplimiento de requisitos como en el caso, de los justificativos de gasto, siempre que estén dentro del ámbito de su competencia, en el caso de la Administración Tributaria, en el ámbito de los tributos y, en este caso específico, de las normas que regulan el impuesto a la renta. [...] Revisado el contenido de las normas de la Ley de Minería invocadas por los juzgadores en la sentencia impugnada, ninguna de ellas es de naturaleza tributaria, menos aún condicionan la validez de los justificativos de gasto, cuya materialidad no está en discusión, como para que se desechen por, supuestamente no cumplir con otros requisitos que no están en el ámbito de competencia de la autoridad tributaria. Por las razones expuestas, es pertinente aceptar el cuestionamiento por errónea interpretación de los artículos 4 del Código Tributario, 10 inciso primero y 16 de la Ley de Régimen Tributario Interno y el artículo 27 numeral 3 del Reglamento de la Ley de Régimen Tributario Interno en la sentencia de instancia, ya que la interpretación que realizan los juzgadores de instancia, impide reconocer los gastos por compra de oro, mismos

desarrollar criterios en pro de la seguridad jurídica de los contribuyentes y de la administración tributaria.

17. Esta Corte ha reconocido que, cuando una contradicción genera afectaciones directas a los derechos de los justiciables, la acción extraordinaria de protección es un mecanismo idóneo para remediar la situación. Al desestimar la acción sin abordar esta contradicción, la decisión mayoría evita atender problemas de incertidumbre en la aplicación del derecho tributario.
18. En mérito de lo expuesto, nos permitimos consignar el presente voto salvado y nos apartamos de la presente sentencia aprobada con voto de mayoría.

Carmen Corral Ponce
JUEZA CONSTITUCIONAL

Teresa Nuques Martínez
JUEZA CONSTITUCIONAL

que son, por otra parte, fuente de generación de ingresos sobre los que la empresa actora tributa el impuesto a la renta, cuyos ingresos no han sido objetados por la Administración Tributaria.

Sobre esta decisión, el SRI interpuso acción extraordinaria de protección que fue signada con el número 288-21-EP, la cual fue inadmitida en la fecha 26 de febrero de 2021 por el tribunal conformado por los ex jueces constitucionales Ramiro Ávila Santamaría y Hernán Salgado Pesantes y la jueza constitucional Teresa Nuques Martínez.

Razón: Siento por tal, que el voto salvado de las juezas constitucionales Carmen Corral Ponce y Teresa Nuques Martínez, anunciado en la sentencia de la causa 2289-19-EP, fue presentado en Secretaría General el 13 de febrero de 2025, mediante correo electrónico a las 13:07; y, ha sido procesado conjuntamente con la sentencia.- Lo certifico.

Firmado electrónicamente
Aída García Berni
SECRETARIA GENERAL