

LA FUNCIÓN NOMOFILÁCTICA DE LA CASACIÓN Y LA APLICACIÓN  
DEL *SOFT LAW*, EN MATERIA TRIBUTARIA  
Nomophilactic Function of the Cassation and the Application  
of the *Soft Law*, in tax matters

MARCO ALBÁN ZAMBONINO<sup>1</sup>

Investigador independiente, Quito, Ecuador

### Resumen

En este artículo se analiza las finalidades del recurso de casación, respecto a la protección de la norma jurídica, de su debida aplicación y correcta interpretación, denominada función nomofiláctica, frente a la aplicación de lo que se ha llamado normas del *soft law*, que no están reconocidas como normas jurídicas dentro del sistema jurídico de un país, y su relevancia en el caso de las controversias en materia tributaria.

### Palabras clave

Nomofiláctica, Recurso de casación, Contencioso tributario, *Soft Law*.

### Abstract

This article analyzes the purposes of the cassation appeal. Specifically, it focuses upon the protection of the legal standard, proper application, and correct interpretation. This nomophylactic function, serves against the application of what has been called *soft law*. These *soft laws* are not recognized as legal rules within a country's legal system, but they have relevance in the case of tax disputes.

### Keywords

Nomifilactic, Cassation Appeal, Tax Disputes, *Soft Law*.

## 1. Introducción

La situación actual de las transacciones económicas en el mundo entero ha superado, por mucho, todas las previsiones legales que el Derecho Tributario contempla para su regulación. De allí que las relaciones entre sujetos pasivos y administración tributaria, y su problemática, también hayan alcanzado una complejidad importante, lo cual finalmente conduce a que los sujetos de la relación jurídico tributaria disputen sus criterios en la vía judicial.

Son muchas las complicaciones que nos trae esa realidad, que se suman a los propios del proceso judicial, de ahí que el contencioso tributario en el Ecuador enfrenta grandes retos en la actualidad.

<sup>1</sup> Abogado y Doctor en Jurisprudencia, Pontificia Universidad Católica del Ecuador; Magister en Derecho Tributario, Universidad Andina Simón Bolívar. Juez del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario y de lo Contencioso Administrativo. Correo electrónico: malbanz@gmail.com



Para efectos de este trabajo, hemos escogido un tema que enfrenta la posición tradicional, que considera como fuentes de derecho únicamente las normas que han sido emitidas por un órgano gubernamental oficial y debidamente jerarquizadas, frente a otra, que corresponde a la aplicación de normas consideradas del *soft law*, para resolver conflictos por parte de los tribunales, cuya decisión ha dado lugar a la interposición del recurso de casación con fundamento en una infracción con respecto de estas últimas, y ha exigido de los jueces de la Corte Nacional de Justicia el ejercer la actividad nomofiláctica respecto a normas no jurídicas ni jerarquizadas dentro del ordenamiento nacional. Con fines prácticos, hemos revisado varias sentencias de los tribunales distritales de lo contencioso tributario y de la Corte Nacional de Justicia, e incluso de la Corte Constitucional para verificar la incidencia de este fenómeno.

Esta temática se encuentra en pleno progreso y constante discusión, nuestro planteamiento persigue aportar al debate algunas opiniones personales que sirvan de insumo para su desarrollo académico, y de ser el caso, como un aporte a las soluciones normativas que tendrían que ser dadas por la función legislativa o por la vía del precedente jurisprudencial.

## 2. El *soft law* como fuente del Derecho Tributario

En nuestro trabajo intitulado El desbordamiento de las fuentes del Derecho Tributario (Albán, 2013) expusimos que, si bien se reconocen varios sistemas de fuentes del derecho, nuestra Constitución, en su artículo 425,<sup>2</sup> recoge un sistema jerarquizado, de ahí que tengamos tan presente la tradicional descripción gráfica de la “pirámide de Kelsen” para representar tal concepto; y a su vez, este mismo sistema es formal, pues todas las normas provienen del poder público, lo que en apariencia excluiría a cualquier otra fuente no formal. En ese sentido, nuestra Constitución parecería seguir el criterio de Kelsen, que transcribimos a continuación, respecto a las fuentes del derecho, en lo siguiente:

Pero, en la práctica, sólo se denomina “fuente” el fundamento de validez jurídico-positivo de una norma jurídica, es decir, la norma superior positiva que regula su producción... En un sentido jurídico-positivo, fuente del derecho sólo puede ser el derecho.

Pero la expresión es utilizada también en un sentido no jurídico, cuando bajo ese nombre se designan todas las representaciones que de hecho influyan sobre la función de producción y de aplicación de derecho, así, especialmente, principios morales y políticos, teorías jurídicas, la opinión de expertos, etcétera. Estas fuentes, con todo, deben ser claramente distinguidas de las fuentes jurídico-positivas. La distinción entre ellas reposa en que éstas son jurídicamente obligatorias, mientras que las otras no, en tanto no haya una norma jurídica positiva que delegue en ellas como fuentes de derecho, es decir, que les dé fuerza obligatoria. Entonces adquieren el carácter de una norma jurídica superior que determina la producción de la norma jurídica inferior. La multiplicidad de sentidos del término «fuente de derecho» hace aparecerlo como realmente inutilizable. Se recomienda emplear, en lugar de esa metáfora fácilmente equívoca, una expresión que designe unívocamente el fenómeno jurídico que se tiene en mira (Kelsen, 1982, p. 243).

Sin embargo, de lo anterior podemos advertir que tales condiciones de orden y origen (jerarquía y formalidad), en la práctica, no se cumplen estrictamente en el caso del Ecuador, para representar aquello tomamos el concepto hídrico para la producción de normas jurídicas

<sup>2</sup> Art. 425 (inciso primero).- El orden jerárquico de aplicación de las normas será el siguiente: La Constitución; los tratados y convenios internacionales; las leyes orgánicas; las leyes ordinarias; las normas regionales y las ordenanzas distritales; los decretos y reglamentos; las ordenanzas; los acuerdos y las resoluciones; y los demás actos y decisiones de los poderes públicos.

relatado por Pérez Luño (2011) que grafica mejor el desbordamiento de las fuentes del derecho, tal como si fueran ríos que por su aumento de caudal se desborda de su cause normal. Por ejemplo, desde el propio texto constitucional y de su estructura, se puede encontrar que, por un lado, el sistema no es estrictamente jerárquico, pues tenemos que la Constitución no está sola en la cúspide de la pirámide, y por tanto, no es la máxima norma del ordenamiento jurídico, sino que se amplía para dar cabida al denominado *bloque de constitucionalidad* conformado por las normas de los tratados y convenios de derechos humanos según el inciso segundo del artículo 424 de la Constitución.<sup>3</sup>

Por otro lado, tampoco es rigurosamente formal, pues al reconocer la justicia indígena<sup>4</sup> (Constitución de la República del Ecuador, 2008, artículo 171) se evidencia que no todas las fuentes del derecho son de origen público, pues en ese caso provienen, en forma consuetudinaria, de las nacionalidades y comunidades indígenas.

Asimilar esta situación, de encontrar fuentes no formales y que alteren su orden jerárquico, se complica aún más para el entorno del Derecho Tributario, ya que el principio de reserva de ley es fundamental para engranar los demás principios tributarios, tanto es así que dicho principio se encuentra previsto en el artículo 301 de la Constitución<sup>5</sup> y en el artículo 4 del Código Tributario,<sup>6</sup> pero debemos recordar que al tratarse de una ciencia tan ligada a las finanzas y economía, se ve influenciada fuertemente por otras ciencias y sus propias reglas técnicas, que a pesar de no ser formalmente jurídicas (conforme el artículo 425 de la Constitución antes transcrito), son determinantes al momento de la tributación.

Recordemos que para negociar tratados o convenios para evitar la doble tributación, los dos estados presentan sus modelos de convenio, siendo los más conocidos: el modelo de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), el de la Organización de las Naciones Unidas (ONU) y el de la Decisión 40 de la Comunidad Andina (CAN). Si para el caso en concreto, en el convenio que se llegase a suscribir, prevalece el modelo OCDE (la mayoría en la práctica) será fundamental revisar las recomendaciones y los comentarios que se hacen a cada artículo, los que son realizados por un comité especial (Comité de Asuntos Fiscales) de dicha organización, en este caso tendremos el hecho de que la voluntad de las partes, que son estados soberanos, será *clarificada* (interpretada, cuando no hasta modificada) por los comentarios de un comité, o sea no por un organismo oficial sino por terceros que, más que investidura oficial, tienen criterios técnicos.

Con aquello se hace evidente una importante injerencia de lo que se denomina *soft law* dentro de las fuentes del Derecho Tributario, ya no solo a nivel internacional, sino también en la legislación local, aunque no se lo reconozca expresamente como fuente, ni siquiera en la doctrina nacional más calificada como la del autor Troya Jaramillo (s.a.).

<sup>3</sup> Art. 424 (inciso segundo): La Constitución y los tratados internacionales de derechos humanos ratificados por el Estado que reconozcan derechos más favorables a los contenidos en la Constitución, prevalecerán sobre cualquier otra norma jurídica o acto del poder público.

<sup>4</sup> Art. 171 (inciso primero).- Las autoridades de las comunidades, pueblos y nacionalidades indígenas ejercerán funciones jurisdiccionales, con base en sus tradiciones ancestrales y su derecho propio, dentro de su ámbito territorial, con garantía de participación y decisión de las mujeres. Las autoridades aplicarán normas y procedimientos propios para la solución de sus conflictos internos, y que no sean contrarios a la Constitución y a los derechos humanos reconocidos en instrumentos internacionales.

<sup>5</sup> Art. 301.- Sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. Sólo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley.

<sup>6</sup> Art. 4.- Reserva de ley.- Las leyes tributarias determinarán el objeto imponible, los sujetos activo y pasivo, la cuantía del tributo o la forma de establecerla, las exenciones y deducciones; los reclamos, recursos y demás materias reservadas a la ley que deban concederse conforme a este Código.

## 2.1. Presencia del *soft law* en la legislación y en la práctica

Respecto al origen del término, Mazuelo Bellido (2004) relata que se ha aceptado que *soft law* fue acuñado por Lord McNair, y desde su origen ha sido interpretado de forma diversa. Dice que la expresión no ha encontrado un significado unívoco; por un lado, se utiliza en relación con instrumentos heterogéneos en los que suelen concurrir dos elementos, el carácter no jurídicamente vinculante –si bien por factores diversos– y una cierta relevancia *jurídica*. Así en relación con resoluciones no vinculantes de organizaciones internacionales, instrumentos de actores no estatales y los denominados acuerdos *no normativos*. Por otro lado, tenemos al contenido de instrumentos, bien jurídicamente vinculantes (*legal soft law*) o no (instrumentos entonces, *doblemente* “soft”). En conjunto se aprecia que la expresión se aplica a instrumentos cuya juridicidad es dudosa o cuya fuerza vinculante se cuestiona.

Según explica Sacchetto (2003) por el término *soft law* se indican hechos y actos (incluso principios y normas sociales, éticas, etc.) que tienen por objeto relaciones internacionales y que no son considerados fuente de derecho según la definición contenida en el artículo 38 del Estatuto de la Corte Internacional de Justicia.

La regulación legal de los fenómenos de tributación internacional aparece y empieza a desarrollarse en nuestro país, en forma específica, con la emisión de la Ley reformatoria para la equidad tributaria en el Ecuador, en diciembre de 2007, con esta normativa se permitió que el Servicio de Rentas Internas (SRI) tome información de grupos técnicos internacionales para sus resoluciones:

Serán jurisdicciones de menor imposición y paraísos fiscales, aquellos que señale el Servicio de Rentas Internas pudiendo basarse para ello en la información de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos – OCDE– y el Grupo de Acción Financiera Internacional –GAFI–.<sup>7</sup>

Si bien esa norma fue reformada posteriormente, quitando precisamente esas frases que hacen referencia a los organismos internacionales,<sup>8</sup> en la legislación secundaria se mantienen las referencias. De esa forma en el Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno (2016), en forma expresa, se aceptan los criterios técnicos en precios de transferencia, de estos organismos, de los cuáles el Ecuador no formaba parte, ni se había aceptado su solicitud de admisión hasta entonces:

Art. 89.- Referencia Técnica en Materia de Precios de Transferencia.- Como referencia técnica para lo dispuesto en este Capítulo, se utilizarán las «Directrices en Materia de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias», aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) «vigentes al 1 de enero del período fiscal correspondiente», en la medida en que las mismas sean congruentes con lo establecido en la Ley de Régimen Tributario Interno con los tratados celebrados por Ecuador, el presente reglamento y las resoluciones de carácter general que el Servicio de Rentas Internas podrá emitir para la aplicación del régimen de precios de transferencia.

<sup>7</sup> Artículo innumerado agregado luego del art. 4 de la Ley de Régimen Tributario Interno por el art. 56 de la Ley para la Equidad Tributaria en el Ecuador (Registro Oficial Suplemento 242 de 29-dic-2007).

<sup>8</sup> Numeral 2.15 de la Reformatoria Segundo del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones (COPCI), suplemento del Registro Oficial No. 351 de 29 de diciembre de 2010.

En todo caso recordemos que, por muchos años, en el Ecuador, mantuvimos las reglas incoterms<sup>9</sup> como base imponible para la tributación del comercio exterior, pues era el valor CIF (costo, seguro y flete, por sus siglas en inglés) el que se tomaba para las liquidaciones de impuestos para importaciones y el FOB<sup>10</sup> (libre a bordo, por sus siglas en inglés) para exportaciones. Para este caso, al constar en la ley, no estaríamos hablando de *soft law*, sino de legislación interna, esto fue cambiado con la vigencia del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones (COPCI), en el año 2010, donde se cambió la base imponible por el *valor en aduana*, y los incoterms dejaron de constar en la ley para tal propósito.

En los momentos actuales, con los efectos de una pandemia mundial que obliga al distanciamiento físico, vemos como, más que antes, se han incrementado las transacciones electrónicas, las cuales difícilmente pueden ser reguladas por la legislación nacional dada sus propias particularidades de operar en lo virtual, es decir, en un espacio no territorial con las mayores dificultades para ubicar e identificar a todos los participantes de las transacciones económicas (Albán, 2019). Aquello, definitivamente dificulta su regulación, de ahí que a nivel internacional, por parte de la OCDE, se viene implementado el plan BEPS (base erosion and profit shifting, por sus siglas en inglés), que incluye la acción primera, que precisamente consiste en abordar los retos de la economía digital para la imposición, cuyo informe ya fue aprobado el 16 de septiembre de 2014 (García Novoa, 2019, p. 723) y se propone desarrollar un instrumento o convenio multilateral que regula la fiscalidad internacional.

Mientras eso último no suceda, es decir, hasta que no exista un convenio o tratado suscrito por la mayoría de países, se tratará de imponer los criterios y directrices de los grupos técnicos de los organismos internacionales, que mientras no sean incorporados a la legislación nacional, seguiremos hablando de *soft law*, y su influencia será mayor conforme el avance del tiempo y de la tecnología, pero aquello no significa que se abandone la preocupación respecto al ataque al principio de reserva legal, en tanto, sea normativa originada con un déficit democrático, al no provenir de las fuentes oficiales.

## 2.2. Normas contables y normas técnicas

Por otro lado, pero en la misma línea anterior, debemos resaltar la importancia de la normativa técnica para la regulación de ciertas actividades, siendo tal vez el caso tributario, una de las materias en las que definitivamente no podemos prescindir de su aplicación, como claro ejemplo el de las normas de contabilidad.

Conforme la Resolución 06.Q.ICI-004 publicada en el Registro Oficial 348 de 4 de septiembre del 2006, la Superintendencia de Compañías dispone la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, que finalmente luego del 2009, en que se iniciaría su implementación, se derogaría la resolución que adoptaba las Normas Ecuatorianas de Contabilidad (NEC) como norma para la presentación de estados financieros y se aplicarían las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC).

Ya para el año 2017 todas las compañías debieron adoptar las NIIF para la presentación de sus estados financieros. Aquello se considera un cambio revolucionario en la forma de llevar la contabilidad en las empresas, para lo cual debieron realizar ajustes considerables en sus estados financieros a fin de realizar la transición a estas normas (Barberán, 2019, p. 896).

<sup>9</sup> Acrónimo en inglés de *Internacional Commercial Terms*, emitidos por la Cámara Internacional de Comercio (CIC) con sede en París.

<sup>10</sup> Ley Orgánica de Aduanas (ROS 219 de 26 de noviembre de 2003). Art. 14.- Base Imponible.- La base imponible de los impuestos arancelarios, en las importaciones es el valor CIF y en las exportaciones es el valor FOB de las mercancías, determinados según las normas del valor en aduana.

La interrelación entre las normas contables y las normas tributarias ha generado gran discusión. En las XXIX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, realizadas en Santa Cruz de la Sierra, Bolivia, en noviembre de 2016, el tema I se trató precisamente sobre las relaciones, discrepancias y conflictos entre normas tributarias y contables, allí se reconocía que puede haber armonía entre ambas: *Los divergentes criterios en el contenido, la fuente de creación y los objetivos de las normas contables y tributarias, no deben, por sí mismos, generar conflictos entre ellas* (Varela, 2016, p. 72). Sin embargo, para su consideración por el Derecho Tributario, el criterio predominante fue que las normas contables deben ser positivadas, es decir, incorporadas de alguna forma al ordenamiento jurídico para que puedan ser vinculantes, de ahí que tenemos algunas recomendaciones de dichas Jornadas, que dan fe de aquello, por ejemplo:

PRIMERO: Reconocer la existencia de un derecho contable como rama del derecho comercial, con independencia del carácter técnico de sus reglas. Este derecho contable representa la parte del derecho privado que regula el reconocimiento, la medición y la exposición de la información de los estados financieros de una entidad. SEGUNDO: Admitir que las normas tributarias pueden remitirse, en modo expreso, a las normas contables para regular aspectos fiscales relativos a los resultados y al patrimonio de las entidades... QUINTO: Rechazar que se apliquen las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) en materia fiscal, sin incorporarlas al ordenamiento tributario interno, sea a través de una ley doméstica en sentido formal o material o mediante una remisión expresa de la norma tributaria (ILADT, 2016).

Esta misma intrincada relación se produce en campos más específicos, como normas internacionales para mermas o pérdidas por producción, transformación o transporte, que generan costos; normas financieras y sobre provisiones para las actividades bancarias y de seguros, solamente para dar unos ejemplos.

Podemos concluir que el *soft law*, pese a no ser una fuente formal de derecho, constituye una fuente normativa no formal ni jerarquizada, de uso cotidiano para el Derecho Tributario, tanto a nivel nacional como internacional.

### **3. La función nomofiláctica del recurso de casación**

Todo lo analizado anteriormente, conlleva la lógica consecuencia que, al momento de una controversia en materia tributaria, entre la administración y el sujeto pasivo, los jueces deban resolver los conflictos con la aplicación de esta normativa que no proviene de fuentes formales. Aquello, por tanto, no tiene ninguna sorpresa o novedad al respecto. De este modo, encontramos que una administración tributaria procede a ejercer su facultad determinadora, en base a lo que puede considerar una errada contabilización de ingresos o de gastos, para aquello, acudirá a la técnica contable y a las NIC o a las NIIF, de ser el caso; evidentemente, los jueces tendrán que resolver en aplicación de dichas normas, por ejemplo, en el siguiente caso:

7.10.6.- De las pruebas actuadas este Tribunal tiene por establecido que la compañía actora, para el ejercicio fiscal 2014, disminuyó su utilidad con el gasto por pago de intereses al G.L., por el valor de US\$ 7 [...], incluido dentro de la cantidad total declarada en el casillero 7372 del formulario 101 de su declaración de impuesto a la renta.- Sin embargo, se verifica que el valor realmente pagado por intereses corresponde a US\$ 2 [...] (que antes ya fue analizado y resuelto en este fallo), la diferencia de US\$ 4 [...] no ha sido realmente

pagado, sino que corresponde a un ajuste financiero por efectos de la aplicación de la NIC 39, por lo que mal podía el actor declarar dicho rubro como un gasto de pago de intereses, tal como lo ha hecho (Tribunal Distrital, 2018-00116, 2018).<sup>11</sup>

Ahora bien, podemos imaginar la inconformidad del contribuyente con lo resuelto por el tribunal, entonces la pregunta central de este tema, en este supuesto, es: ¿cabe casación sobre la aplicación de la NIC 39?

### 3.1. Soportes doctrinarios respecto a la función del recurso de casación

Para responder lo anterior, acudimos a Devis Echandía (2009, p. 800) quien además de recordarnos que el origen del recurso de casación es francés, nos señala que su finalidad, por entonces, fue impedir que los jueces violaran la ley por falta de aplicación y hacer respetar la supremacía del legislativo sobre el poder judicial, razón por la cual se les consideró en sus comienzos como parte del primero y no del segundo; solo años después se le dio la función de unificar la jurisprudencia. Nos indica, además que es indispensable distinguir el fin concreto que persigue el recurrente del fin propio de la institución, que el primero responde a los intereses particulares de la parte perjudicada.

En cambio, los fines propios de la institución nada tienen que ver con el interés particular, pues, por el contrario, miran exclusivamente al interés general o público. El interés particular es necesario para que el recurso opere, ya que no existe casación de oficio; pero es apenas el medio para su iniciación y trámite (p. 797).

Hablando del caso español, Manuel de la Plaza, citado por Lovato (2012, p. 157), señala que el recurso tiene una nota esencial, que es la de ser acusadamente público, pues no se trata simplemente de dar a las partes un medio de impugnación para la defensa de sus particulares intereses, sino que tiende a restablecer el imperio de la ley, infringida o vulnerada, ya por error padecido por el Tribunal llamado de instancia al apreciar el sentido y alcance de sus preceptos, ya por incongruencia en la subsunción de los hechos en la norma aplicable, ya por desconocimiento de ella en el caso sometido a discusión. Además del elemento jurisdiccional, que le asemeja a los otros recursos, destaca el elemento político, “que responde a la necesidad de velar por la pureza del derecho (jus constitutionis), y a ese fin, más frecuente y elevado que la defensa del derecho del litigante (jus litigatoris)[...]”.

Sobre este tema, la Corte Constitucional del Ecuador al aceptar la acción extraordinaria de protección en contra de la sentencia de casación de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, declara vulnerado el derecho a la seguridad jurídica; señala que los jueces no han aplicado las normas previas respecto a la casación y que más bien han hecho un nuevo análisis de los hechos del caso, lo cual no está permitido para la resolución de casación, recuerda que dentro del ordenamiento jurídico ecuatoriano, el recurso de casación, constituye un mecanismo extraordinario, puesto que su naturaleza es de carácter estrictamente formal; explica que la jurisprudencia y el legislador han establecido de forma categórica sus alcances, limitaciones y restricciones, los cuales se constituyen en condicionantes que deben ser observados por los jueces de la Corte Nacional de Justicia. La Corte Constitucional establece que los jueces nacionales se encuentran en la obligación de preservar que el recurso de casación no sea desnaturalizado, y cumpla la función para la cual fue creado, a través de la sujeción de sus actuaciones al marco jurídico previsto para el efecto y que el ámbito de análisis

<sup>11</sup> En casación, el contribuyente desistió del recurso, para acogerse a la remisión.

del recurso se constituye en el análisis de legalidad de la sentencia contra la cual se interpone, en correlación con lo señalado por el accionante en el recurso y en la contestación al mismo (Corte Constitucional, 090-18-SEP-CC, 2018).

En ese mismo sentido, conforme las opiniones doctrinarias antes citadas, respecto a la función del recurso de casación la Corte Constitucional toma la misma posición y agrega que de cualquier forma, se debe buscar hacer justicia en cada caso:

CUARTA.- El Recurso de Casación es un recurso extraordinario que nació de la necesidad de crear, dentro de la administración de justicia, una nueva estructura a la ex Corte Suprema de Justicia, hoy Corte Nacional de Justicia, que garantice un mayor grado de profesionalismo, confiabilidad y especialización en la administración de justicia, persiguiendo la celeridad, pero a la vez eficiencia y un grado mayor de certidumbre jurídica para los ciudadanos; propende la defensa del derecho objetivo, *ius constitutioni*, o función nomofiláctica, velando por su correcta, general y uniforme aplicación e interpretación, así como la protección y restauración del derecho subjetivo de las partes en litigio (*ius litigatoris*) cuando los tribunales hubieran aplicado indebidamente el derecho al caso particular sometido a su juzgamiento. El recurso de casación permite enmendar el juicio o agravio inferido a los particulares, con las sentencias de los tribunales de primera instancia, y de apelación o de alzada; entonces, la casación busca lograr varios objetivos como son la uniformidad y generalidad en la aplicación de la ley y doctrina legal en los distintos Tribunales del país, hacer justicia en el caso concreto en que una sentencia hubiere violado el derecho en perjuicio de algún litigante (Corte Constitucional, 015-10-SEP-CC, 2010).

### **3.2. La función nomofiláctica del recurso de casación según la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia y un análisis al respecto**

De la revisión de varias sentencias de casación publicadas en la página web de la Corte Nacional de Justicia (años 2012 a 2016), se puede observar que la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario es recurrente en utilizar un texto específico respecto a la finalidad del recurso de casación:

5.1. El recurso de casación es de carácter extraordinario, de alta técnica jurídica, formal y excepcional, cuyo principal objetivo es la defensa del *ius constitutionis*, esto es, protege el ordenamiento jurídico imperante a través de la correcta interpretación y aplicación del Derecho, con el propósito de hacer efectivos los principios de seguridad jurídica, legalidad e igualdad en la aplicación de la Ley, mediante dos vías ordenadas: por un lado, la llamada función nomofiláctica de protección y salvaguarda de la norma, y por otro lado la función uniformadora de la jurisprudencia en la interpretación y aplicación del derecho objetivo. Así las cosas, la crítica del recurrente a la sentencia de instancia, para conseguir ser examinada por la Sala de casación, ha de tener por objeto las consideraciones de ésta, que constituyan la *ratio decidendi* del fallo (Corte Nacional, 406-2013, 2015).

Como se puede ver, los jueces constitucionales y de casación, coinciden con la doctrina clásica, en cuanto a la función nomofiláctica de la casación, que básicamente protege la norma mediante su uniforme interpretación.

Sin embargo, esa concepción no es unánime, Jaime Guasp, citado también por Lovato (2012, p. 151) al respecto, difiere de esa visión, para dar preminencia a la parte procesal, es decir



que, como elemento procesal, lo que corresponde es resolver el litigio para la debida atención de las pretensiones de las partes.

III. De este modo quedan rechazadas las apologías de la casación fundadas en la exposición de lo que se suponen ser sus objetivos fundamentales: la protección de la ley o función nomofiláctica, y la unificación de la ley, o función unificadora. Por lo que toca a la función nomofiláctica, su afirmación obedece solo al error que ve en los Tribunales de justicia organismos dedicados a actuar o proteger el derecho, sea el derecho subjetivo de los particulares, sea el que ahora suele recogerse más frecuentemente, el derecho objetivo, considerado como un todo. Pero un proceso no es un instituto destinado a proteger el ordenamiento jurídico, por lo que si la casación es verdaderamente un ente procesal y no un aparato político, más o menos vergonzante o más o menos disimulado, la función de protección del ordenamiento jurídico tiene que serle directa e inmediatamente ajena.

De la misma manera, en lo que toca a la llamada función unificadora. En un proceso no se trata de conseguir la igualdad en la determinación o en la aplicación de la ley, la unidad del ordenamiento jurídico, la resolución de lagunas o de contradicciones, ya que todo esto es el instrumental del proceso; pero su verdadera finalidad es otra muy distinta. Una cosa es, en efecto, que al aplicar la ley, los Tribunales se guíen por un criterio lógico de uniformidad, y otra cosa es que se monte un Tribunal con la finalidad exclusiva de lograrla. De este modo solo se consigue desnaturalizar la verdadera esencia de la función jurisdiccional.

Sin duda, la opinión de Guasp es una interesante invitación a reflexionar respecto de la finalidad del recurso de casación, que de alguna forma quiere vencer el estricto formalismo, para que sobre las formas prevalezca la justicia, tal como nuestra propia Constitución (2008, artículo 169) lo establece claramente en el texto que dispone: “No se sacrificará la justicia por la sola omisión de formalidades”.

A su vez debemos tener presente el derecho a la seguridad jurídica, también contemplado con precisión en nuestra Constitución: “Artículo 82.- 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” (2008).

La Corte Constitucional ha resuelto respecto a este derecho que, se puede inferir que para el cumplimiento cabal del derecho a la seguridad jurídica, para tener certeza respecto a una implicación normativa acorde a la Constitución, se prevé que las disposiciones normativas que formen parte del ordenamiento jurídico se encuentren determinadas previamente; además, que estas deben ser claras y públicas; solo de esta manera se logra conformar una certeza de que la normativa existente en la legislación será aplicada cumpliendo ciertos lineamientos que generan la confianza acerca del respeto de los derechos consagrados en el texto constitucional (Corte Constitucional, 2017, p. 120).

### **3.3. El dilatamiento del recurso de casación hacia el *soft law***

Así como para graficar el avance de las normas no jurídicas en el mundo del derecho, tomabamos, un concepto hídrico, en cuanto al desbordamiento de las fuentes del derecho; para representar el ensanchamiento de las funciones del recurso de casación, nos valemos de un concepto físico, en cuanto la propia materia se amplía para ocupar más espacio del otorgado inicialmente.

Conforme lo antes relatado, encontramos que es considerada relevante la función de protección de la norma jurídica y su aplicación uniforme, tanto es así, que se ha considerado que al no hacerse de esa forma se vulnera el derecho a la seguridad jurídica, sin embargo, permanece

la interrogante: ¿qué sucede cuando el fundamento de la casación se basa en el incumplimiento de normas que no son jurídicas?

Aquello debe ser perfectamente distinguido de los casos en que las normas del *soft law* se usan para orientar y complementar la aplicación de una norma jurídica, como vemos en el siguiente ejemplo:

En el presente caso, de los hechos probados se desprende que la controversia se suscita en el hecho de determinar si para el ejercicio económico 2001, existía o no normativa que permita deducir los gastos por concepto de revalorización de activos: Al respecto es pertinente comenzar manifestando que revalorización se entiende como “[...]una práctica contable que permite incrementar el valor en libros de los activos fijos a valores de mercado, también podemos decir, que es el proceso de aumentar su valor en libros en caso de grandes cambios en el valor justo de mercado. Las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) requieren que los activos fijos se registren al costo, pero permiten dos modelos para la contabilidad de los activos fijos, lo cuales son: el modelo del costo y el modelo de revaluación” (Tu Guía Contable, Revaluación de Activos Fijos, fecha de la captura 15 / 09 /2015/<http://www.tuguiacontable.com/2012/09/revaluaciondeactivosfijos.html>). Pero para que esto ocurra según lo manifestado en el art. 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno aplicable al caso, la deducción de los gastos debe ser para obtener, mantener y mejorar la renta gravada, entendiéndose como gasto a aquello que se sustrae o aparta y que no sólo incluye gastos propiamente dichos sino también costos, cargas e importes apartados para ciertas eventualidades, siempre que sean inherentes al beneficio que se grava;[...] (Corte Nacional, 0436-2014, 2015).

En otro caso, tenemos un tratamiento similar:

5.2.4. De las definiciones expuestas se desprende que los pagos que la compañía T.. A... DE G... S.A., realiza a la AAG, derivados de las obligaciones constantes en el contrato de concesión, cláusula 17.2, no pueden ser considerados como activos intangibles, pues no se ajustan a los elementos constantes en su definición; se desprende también que, tampoco puede confundirse con las “concesiones” de que habla la NIC 38 ya que ella no se refiere a los contratos de concesión, sino a las autorizaciones, licencias o concesiones que se suelen requerir para el ejercicio de determinadas actividades y cuyo uso, incluye el pago de valores.-  
5.2.5. En la especie lo que la compañía T.. A... DE G... S.A., satisface a la AAG, en los dos rubros analizados y constantes en la cláusula 17.2, es un costo, fruto de la obligación contractual ya aludida, que le permite a la Empresa, a futuro, cumplir con su objetivo de prestar el servicio y seguramente obtener un ingreso, derivado de la ejecución del contrato de concesión (Corte Nacional, 393-2012, 2014).

Como vemos, no se trata de aplicación directa de las NIIF o las NIC, sino de su consideración para aclarar el alcance del art. 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno, respecto a los gastos deducibles.

Al contrario, la inquietud que nos planteamos se refiere a la casación de una sentencia, es decir, de su anulación por parte del máximo tribunal, por la falta de aplicación, errónea interpretación o cualquier otra causal, de normas no jurídicas.

En un caso específico, encontramos al recurrente, que además acusa la falta de aplicación de las normas contenidas en los párrafos 35 y 37 de la norma Ecuatoriana de Contabilidad N° 15 y la norma N° 17; en la transcripción del recurso que hace la Sala, señala:

Dice además que no se ha aplicado la Norma Ecuatoriana de Contabilidad N° 17 pues “para poder someter a los activos y pasivos no monetarios al ajuste integral de inflación por el período entre el 01 de enero y el 31 de marzo del 2000, así como el ajuste por el índice especial de corrección por brecha hasta la fecha de transición, estos debían ser primeramente reexpresados hasta el 31 de diciembre del año 1999, proceso que la compañía...no realizó con los ingresos y gastos relacionados con el proyecto “[...]”, tampoco cumplió los párrafos 35 y 37 de la Norma Ecuatoriana de Contabilidad N° 15, referente al Método de Contabilidad por Contrato Terminado, adoptado por la compañía actora, es decir debieron contabilizarse los valores como ingresos y gastos diferidos referidos al mentado contrato, para luego reexpresarlo correctamente hasta el 31 de diciembre de 1999 y posteriormente ajustarlos a dólares hasta el 31 de marzo del 2000” (Corte Nacional, 48-2008, 2009).

La Sala casó la sentencia considerando la contabilización de los resultados como obra terminada para establecer la caducidad de la facultad determinadora de la administración, sin hacer alusión directa a las normas contables, sin embargo, al haber casado la sentencia del Tribunal, la Sala especializada pasó a dictar sentencia de mérito donde se consideró expresamente las normas contables para su resolución.

En otro caso, advertimos que el recurrente fundamenta su recurso, entre otras, por falta de aplicación de la Norma de Contabilidad NEC No. 9, la Sala Especializada de la Corte Nacional de Justicia, no casó la sentencia y, en la parte que nos es relevante para nuestro estudio, dijo:

6.4.- Respecto a la imputación de falta de aplicación de la Norma Ecuatoriana de Contabilidad NEC No. 9, esta Sala considera que el Tribunal A quo, en su fallo, ha actuado conforme a derecho ya que dicha norma ratifica la técnica contable que debe aplicarse para el caso de ventas anticipadas y es el propio actor que reconoce el error que cometió al emitir una factura por el valor del anticipo o pago recibido con bonos del Estado, sin percatarse que no cabe la emisión de una factura de venta por materiales o productos inexistentes. El actor alega que esta falta de aplicación ha llevado a la Sala juzgadora a un errado entendimiento del procedimiento contable adoptado por su representada... , lo cual no es procedente en esta causal, a más de que dicha acusación no es suficiente para concluir que el juzgador debió aplicar la norma y no lo ha hecho, pues para efectos de la casación, el error de derecho debe ser protuberante, trascendente, que repercute o incida en la decisión, a tal punto que sin él el juez habría fallado en sentido contrario (Corte Nacional, 566-2011, 2014).

Se evidencia así, un típico análisis casacional respecto a la norma contable, como si fuese una norma jurídica.

De la misma forma, en un caso distinto, el recurrente a más de acusar la infracción de ciertas normas de derecho, señala la errónea interpretación de la Norma Ecuatoriana de Contabilidad NEC N° 26, en relación a las glosas “Remuneraciones y Beneficios Sociales” y “Gastos provisiones para pensiones jubilares”.

La Sala de lo Contencioso Tributario en su análisis plantea como uno de los problemas jurídicos a resolver: B) ¿La sentencia del Tribunal de instancia supuestamente incurre en la causal primera del Art. 3 de la Ley de Casación al existir errónea interpretación de la Norma Ecuatoriana de Contabilidad NEC N° 26 sobre la glosa gasto provisión para jubilación patronal? La Sala no casó la sentencia y en la parte pertinente al respecto consideró:

Con esta explicación previa, podemos determinar que en cuanto a la errónea interpretación de la Norma Ecuatoriana de Contabilidad NEC 26, esta Sala aprecia que se ha configurado

la causal alegada por el recurrente, en virtud de que efectivamente la empresa provisionó estos valores de acuerdo a lo establecido en la norma, pero no podía contabilizar una fracción de dicha provisión en la cuenta de costos por pagos verificados en el mismo ejercicio económico, como se refirió en líneas anteriores, ya que de esta manera se estaba realizando una doble deducción (Corte Nacional, 410-2012, 2014).

También tenemos el caso donde el recurrente señala como norma infringida el párrafo 9 de la norma 19 de las Normas Ecuatorianas de Contabilidad, la Sala de lo Contencioso Tributario encuentra que efectivamente, así fue, por lo que casa o anula la sentencia del tribunal inferior, de quien transcribe ampliamente el fallo, de donde se puede destacar lo siguiente: “[...] de manera expresa dispone que para fines tributarios, dichas normas contables (NEC) deberán considerar las disposiciones legales de la LRTI y de su Reglamento; lo cual implica que en materia tributaria, los principios contables están supeditados a lo dispuesto en esta materia, por las normas legales. [...]”, sin embargo, en contra de la resolución del inferior, la Sala ratifica la glosa por lo que considera la infracción de la norma contable:

En consideración a todo lo expuesto y en relación con lo esgrimido en el fallo N° 380-2012, se ha evidenciado que el Tribunal A quo en su sentencia enfocó su análisis en la aplicación de la NEC 9 número 19 la cual y en función de lo antes expuesto se denota que la misma no es aplicable al caso que nos atañe, por cuanto aquella refiere al registro de ingresos por concepto de transacciones que involucran servicios que se consumen en el tiempo, situación disímil de la materia controvertida, la cual se enfoca a la venta de bienes al instante de la operación económica a la que le es aplicable tanto los principios contables, como su manejo por medio del sistema de partida doble. Por lo analizado, se define que se ha configurado de manera plena la errónea interpretación del Art. 20 de la Ley de Régimen Tributario Interno y por consiguiente la aplicación indebida del número 19 de la Norma Ecuatoriana de Contabilidad N° 9, por esta razón se ratifica la glosa denominada “ingresos diferidos” (Corte Nacional, 328-2014, 2015).

Podemos observar el siguiente caso, donde el recurrente plantea un único cargo por errónea interpretación de normas tributarias secundarias y dice que aquello conllevó a la falta de aplicación del art. 66.3 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno; y, de las Directrices aplicables en materia de Precios de Transferencia a empresas multinacionales y Administraciones Tributarias de la OCDE. El Tribunal para su resolución consideró lo siguiente:

De lo manifestado se advierte que la Sala de instancia yerra al interpretar el art. 66-6 del Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno, pues si se hubiesen considerado las «Directrices en Materia de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias», aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) en 1995; en coordinación con los criterios de comparabilidad, se hubiese establecido el correcto actuar del Servicio de Rentas Internas, para llegar a determinar el ajuste por concepto de precios de transferencia (Corte Nacional, 043-2016, 2016).

La Sala de lo Contencioso Tributario casa la sentencia, por errónea interpretación de las directrices sobre precios de transferencia, que como sabemos no constituyen norma jurídica, sino precisamente: “directrices” que provienen del Consejo de la OCDE.

En estos últimos casos hemos podido verificar la relevancia de normas no jurídicas en la resolución de controversias tributarias, así como el análisis y resolución de la casación planteada al respecto, lo cual contradice, en principio, la función nomofiláctica del recurso que, a su vez, en forma expresa, ha sido determinado por la doctrina y por la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, así como por la Corte Constitucional. Sin embargo, aquello no es una crítica, pues ante la aplicación de normativa del *soft law*, por parte de los tribunales distritales, cabe que la Corte Nacional determine su real aplicación y correcta interpretación, pues de lo contrario las partes podrían quedar en indefensión, o lo más grave, encontrar vulnerado su derecho a la seguridad jurídica.

Es momento de que se reconozca expresamente la influencia del *soft law*, como fuente del derecho, lo que permitirá categorizarlo y establecer su alcance en cada caso, siendo una de las mejores formas, precisamente a través de su correcta y uniforme aplicación, que coincide con las finalidades del recurso de casación, que a su vez debe avanzar a un mejor desarrollo, recordando siempre, que no constituye una instancia más para la discusión de los hechos, pero sí para la atención de los derechos de las personas.

#### 4. Conclusiones

- La Constitución ecuatoriana establece un sistema de fuentes de Derecho, que responde a los principios de jerarquía y publicidad. Las normas jurídicas tienen que estar previamente publicadas para ser parte del ordenamiento jurídico, aplicándose la norma jerárquicamente superior sobre la de menor, por tanto, las antinomias se resuelven por el principio de jerarquía.
- Se verifica que, sin embargo, existen normas que no están previstas en el ordenamiento establecido por la Constitución o no han sido publicadas como tales pues su origen no es público, ya que corresponden a la técnica antes que al Derecho, como son las NEC, NIC, NIIF, inconterms, directrices de comités de expertos o de instituciones internacionales, etc., que son necesarias, y por tanto, de aplicación para la determinación y liquidación de tributos, sin embargo, estrictamente no forman parte del ordenamiento jurídico.
- El sistema jurídico ha buscado la prevalencia de las normas de derecho, a través de su debida aplicación y correcta interpretación, para aquello estableció el recurso de casación, para que las máximas cortes judiciales preserven aquello. Pero se enfrentan a que, en la resolución de conflictos, por parte de los tribunales de instancia, haya la aplicación de normas que no son jurídicas, derivadas del *soft law*, por lo que su función nomofiláctica debe extenderse más allá de lo previsto en el ordenamiento legal, fundamentalmente en pos de garantizar los derechos de las personas.
- La inclusión del *soft law* no es pretensión meramente estructural, para someter esa realidad a la estrecha concepción del orden jerárquico normativo, por simple prurito formalista. Aquello sería pretender un imposible. Pues se desconocería la realidad social, económica y política global. Lo que sí es necesario, es que se cumpla con el mandato constitucional para garantizar el derecho de los ciudadanos, particularmente, a la seguridad jurídica, tal como lo ordena la propia Constitución, respecto a la existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por las autoridades competentes; pues la seguridad jurídica es el eje fundamental para el reconocimiento de los derechos y para el desarrollo económico y el bienestar de la sociedad.

- La inclusión del *soft law*, como fuente de derecho en el Ecuador, implica un importante reto para abogados en general, y para los jueces en particular, pues les corresponde la aplicación e interpretación de normas técnicas extrañas a la materia jurídica, además de que su origen y desarrollo no corresponden a una realidad nacional sino al desafiante ámbito global.

## Referencias bibliográficas

- Albán, M. (2013). El desbordamiento de las fuentes del Derecho Tributario. *Tópicos contemporáneos del Derecho Tributario, Homenaje del Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario en sus 50 años*, pp.17 - 55. Quito: IEDT.
- (2019). Desafíos de la Fiscalidad frente al comercio electrónico. *Tratado de fiscalidad internacional para el Ecuador*, pp. 845 - 879. Quito: UASB - IEDT.
- Barberán, M. (2019). Importancia de las NIIFen el contexto de la fiscalidad internacional. *Tratado de fiscalidad internacional para el Ecuador*, pp. 895 - 905. Quito: UASB - IEDT.
- Corte Constitucional, d. (2017). *Desarrollo jurisprudencial de la primera Corte Constitucional*. Período noviembre de 2012- noviembre de 2015. Quito: Corte Constitucional del Ecuador.
- Devis Echandía, H. (2009). *Nociones generales de Derecho Procesal Civil*. Bogotá: Temis.
- García Novoa, C. (2019). *Base erosion and profit shifting (BEPS) y sus implicaciones en América Latina (especial referencia a Ecuador)*. *Tratado de Fiscalidad Internacional para el Ecuador*, pp. 721 - 751. Quito: UASB - IEDT.
- ILADT, I. (2016). *ILADT*. Obtenido de Resoluciones Tema I: Relaciones, discrepancias y conflictos entre normas tributarias y contables - 2016: <http://www.iladt.org/FrontEnd/ResolutionDetailPage.aspx>
- Kelsen, H. (1982). *Teoría pura del derecho*. México: Universidad Nacional Autónoma de México.
- Lovato, J. (2012). *Programa analítico de Derecho Procesal Civil ecuatoriano*, vol. X. Quito: UASB -CEP.
- Pérez Luño, A. E. (2011). *El desbordamiento de las fuentes del Derecho*. Madrid: La Ley.
- Sacchetto, C. (2003). Las fuentes del derecho internacional tributario. *Curso de Derecho Tributario Internacional*, tomo I, pp. 41. Bogotá: Temis.
- Troya Jaramillo, J. V. (s.a.). Las fuentes del Derecho Tributario en Ecuador según la Constitución de 2008. *Autoridad General de Impugnación Tributaria*, pp. 6-18. La Paz: s.e.
- Valera, P. S. (2016). Informe General de Relatoría, Tema I, Relaciones, discrepancias y conflictos entre normas tributarias y contables. *Memorias de las XXIX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, pp. 29 - 73. Santa Cruz de la Sierra: ILADT - IBET.

## Legislación

- Asamblea Nacional de la República del Ecuador (2008). *Constitución de la República del Ecuador*. Suplemento del Registro Oficial No. 449, 25 de julio del 2008.
- Asamblea Nacional de la República del Ecuador (2007). Ley para la Equidad Tributaria en el Ecuador. Suplemento Registro Oficial No. 242 de 29 de diciembre de 2007.
- Congreso Nacional del Ecuador, Código Tributario (2005). Suplemento del Registro Oficial No. 38 de 14 de junio 2005.

Presidencia de la República del Ecuador (2016). Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno (Reformado por el num. 16 del Art. 2 del D.E. 973, R.O. 736-S, 19-IV-2016).

### **Jurisprudencia**

- Corte Constitucional de Ecuador (2010). Sentencia No.015-10-SEP-CC. 15 de abril de 2010.
- Corte Constitucional de Ecuador (2018). Sentencia No.090-18-SEP-CC. 7 de marzo de 2018.
- Corte Nacional de Justicia (2009). Sala especializada de lo Contencioso Tributario. Recurso 048-2008. 29 de enero de 2009.
- Corte Nacional de Justicia (2014). Sala especializada de lo Contencioso Tributario. Recurso 566-2011. 25 de febrero de 2014.
- (2014). Sala especializada de lo Contencioso Tributario. Recurso 410-2012. 31 de julio de 2014.
- (2014). Sala especializada de lo Contencioso Tributario. Recurso 393-2012. 13 de marzo de 2014.
- (2015). Sala especializada de lo Contencioso Tributario. Recurso 406-2013. 14 de agosto de 2015.
- (2015). Sala especializada de lo Contencioso Tributario. Recurso 328-2014. 30 de octubre de 2015.
- (2015). Sala especializada de lo Contencioso Tributario. Recurso 436-2014. 30 de octubre de 2015.
- (2016). Sala especializada de lo Contencioso Tributario. Recurso 043-2016. 20 de mayo de 2016.
- Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en Quito (2018). Recurso17510-2018-00116. 24 de octubre de 2018.