

Quito, D.M. 07 de julio de 2021

CASO No. 15-21-CN

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

SENTENCIA

Tema: La Corte Constitucional del Ecuador resuelve desestimar la consulta de constitucionalidad respecto del artículo 48 inciso cuarto de la Ley del Régimen Tributario Interno, y la Resolución No. NAC-DGERCGC16-00000204 expedida por el Servicio de Rentas Internas al no encontrar una trasgresión a los principios de supremacía constitucional, jerarquía normativa y seguridad jurídica.

I. Antecedentes procesales

1.1. Hechos que originaron el proceso judicial

1. Durante los ejercicios económicos 2017 y 2018 la compañía VISA INTERNACIONAL SERVICIOS DE PAGO ESPAÑA S.L (**VISPE**)¹ prestó servicios y otorgó licencias a favor de la compañía Ecuatoriana Internacional. La última efectuó pagos en favor de VISPE como contraprestación de los servicios prestados, los que fueron sometidos a retención en la fuente de Impuesto a la Renta en Ecuador.
2. El 30 de enero de 2019, Paula de Lourdes Estrella Herrera, en calidad de apoderada especial de VISPE, solicitó al Servicio de Rentas Internas (**SRI**) la devolución de retenciones en la fuente del Impuesto a la Renta², alegando que le era aplicable el Convenio para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuesto sobre la Renta y el Patrimonio entre la República del Ecuador y el Reino de España (**Convenio con España**).
3. En la resolución notificada el 29 de abril de 2019, signada con el No. 117012019RDEV199996, el SRI resolvió “**NEGAR** la solicitud de devolución de Retenciones en la Fuente de Impuesto a la Renta”.³

¹Residente fiscal en el Reino de España al amparo del Convenio para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuesto sobre la Renta y el Patrimonio entre la República del Ecuador y el Reino de España

² A fs. 39 del expediente de instancia consta que la solicitud de devolución tuvo por objeto evitar la Doble Imposición de los meses de febrero, mayo, agosto y noviembre del ejercicio económico de 2017 y abril, mayo, junio del ejercicio económico 2018.

³ Consta a fs. 39 del expediente de instancia.

4. El 30 de mayo de 2019, VISPE presentó reclamo administrativo en contra de la resolución No. 117012019RDEV199996, expedida por el SRI⁴, al considerar que esta no guardaba conformidad con el Convenio con España.
5. El 4 de octubre de 2019, el SRI negó el reclamo administrativo mediante la resolución No. 117012019RREC437098.⁵

1.2. Proceso judicial en el que se originó la consulta de norma

6. El 07 de enero de 2020, Juan Francisco Carrasco Velasco, en calidad de procurador judicial de la Compañía VISPE, presentó acción de impugnación en contra del director Zonal 9 del SRI respecto de la resolución No. 117012019RREC437098. El juicio fue signado con el No. 17510-2020-00009.
7. El 20 de enero de 2020, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito ordenó a VISPE aclarar y completar la demanda. Dicho pedido fue cumplido el 24 de enero de 2020 con la presentación de un escrito en el que se aclaró y completó la demanda.
8. El 6 de febrero de 2020, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito calificó la demanda y dispuso su tramitación a través de un procedimiento ordinario. El 19 de febrero de 2021 se realizó la audiencia preliminar convocada por el Tribunal Distrital.
9. El 25 de febrero de 2021, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito (**Tribunal consultante**) elevó consulta de constitucionalidad de norma respecto de las siguientes normas: (i) artículo 48 inciso cuarto de la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI), publicada en el Registro Oficial No.744 de 29 de abril de 2016 y (ii) artículo 2 de la Resolución No. NAC-DGERCGC16-00000204, de 23 de mayo de 2016, (**Resolución del SRI o Resolución Demandada**), emitida por el director general del SRI que *“Establece los montos máximos y requisitos para la aplicación automática de los beneficios previstos en los Convenios para Evitar la Doble Imposición”*, publicada en el Registro Oficial No. 775 el 14 de junio de 2016.

1.3. Trámite ante la Corte Constitucional

10. Recibida la demanda en la Corte Constitucional, por sorteo electrónico realizado el 17 de marzo de 2021, le correspondió el conocimiento de la causa a la jueza Karla Andrade Quevedo.

⁴ Mediante esta resolución se negó la solicitud de devolución de retenciones en la fuente de impuesto a la renta en los meses de febrero, mayo, agosto y noviembre de 2017 y febrero, marzo, abril, mayo y junio de 2018, efectuadas por la compañía Ecuador Internacional.

⁵ Consta a fs. 65 del expediente de instancia.

11. El 21 de mayo de 2021, el Tribunal de la Sala de admisión avocó conocimiento de la causa y lo admitió a trámite.
12. Mediante auto de 8 de junio de 2021, la jueza ponente avocó conocimiento de la causa.
13. El 15 de junio de 2021, José Elías Bermeo, en calidad de procurador judicial de VISPE, presentó un escrito en el que hizo un recuento de los antecedentes del caso y solicitó que se convoque a audiencia.

II. Competencia

14. De conformidad con el artículo 428 de la Constitución de la República (**CRE**), en concordancia con los artículos 141, 142 y 143 de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional (**LOGJCC**), la competencia para conocer y resolver consultas de norma corresponde al Pleno de la Corte Constitucional del Ecuador.

III. Descripción de la consulta de constitucionalidad

15. Las normas cuya constitucionalidad se consulta son las siguientes:

- (i) El artículo 48 inciso cuarto de la LRTI:

“El Servicio de Rentas Internas establecerá mediante resolución montos máximos y otros requisitos formales, generales o por tipo de renta, para que apliquen automáticamente los beneficios previstos en los Convenios para Evitar la Doble Imposición. En caso de superarse los montos o incumplirse los requisitos, la aplicación del beneficio se realizará mediante los mecanismos de devolución de impuestos”.

- (ii) El artículo 2 de la Resolución del SRI:

“Monto máximo para aplicación automática de beneficios.- El monto máximo para aplicar automáticamente los beneficios previstos en los Convenios para evitar la Doble Imposición será de veinte fracciones básicas gravadas con tarifa cero de impuesto a la renta para personas naturales.

Este monto máximo se aplicará sobre la suma de todos los pagos y créditos en cuenta, según lo que suceda primero en cada caso, realizados por un mismo agente de retención a un mismo proveedor en un mismo año fiscal, siempre que correspondan a costos o gastos deducibles para el agente de retención, a los que les corresponda el beneficio de una tarifa menor a la tarifa general del impuesto a la renta de sociedades en aplicación de Convenios para evitar la Doble Imposición.

En el caso de que la totalidad de pagos referidos en el párrafo anterior superen el monto máximo, el agente de retención aplicará la tarifa de retención conforme lo establecido en la normativa tributaria vigente, sin considerar los beneficios previstos en los Convenios para evitar la Doble Imposición, desde el momento en que se exceda

el monto máximo y hasta el 31 de diciembre de ese ejercicio impositivo, por el valor íntegro del pago o crédito en cuenta que provoque dicho exceso”.

IV. Argumentos de la autoridad judicial consultante

- 16.** La judicatura consultante fundamentó su consulta de la siguiente manera:
- 17.** Indica que la resolución impugnada en el proceso de origen se emitió con fundamento en el artículo 48 inciso cuarto de la LRTI y en la Resolución del SRI, en virtud de las cuales “[...] *el SRI estableció límites para la aplicación directa de los distintos Convenios para Evitar la Doble Imposición [...]*”.
- 18.** Aduce que las normas consultadas son contrarias a los artículos 424 y 425 de la CRE pues desconocen el orden jerárquico normativo debido a que “[e]l cuarto inciso del artículo 48 de la LRTI prevé que el SRI, mediante resoluciones, establezca límites a la aplicación de Convenios Internacionales. Por su parte, la Resolución Nro. NACDGERCGC16-00000204 materializa dichos límites señalando un monto máximo para que apliquen los beneficios previstos en diversos convenios para evitar la doble imposición. Es decir, estas normas permiten que una simple Resolución limite la aplicación de los beneficios contemplados en un Convenio Internacional”.
- 19.** Manifiesta que la aplicación de las normas impugnadas a su caso contraviene el derecho a la seguridad jurídica contemplado en el artículo 82 de la CRE porque “*El permitir que normas jerárquicamente inferiores modifiquen un Convenio Internacional desvanece la certeza necesaria para que exista seguridad jurídica. Consecuentemente, todas las personas que, en virtud del Convenio con España y de la legislación de cada Estado Contratante (España y Ecuador), son consideradas como residentes fiscales en dichos estados, encuentran vulnerado su derecho a la seguridad jurídica. Es evidente que no existe certeza en las reglas de juego que le aplican a estas personas puesto que, a partir del año 2016, normas de inferior jerarquía (sic), restringieron el alcance de un convenio internacional.*”

V. Consideraciones y fundamentos de la corte constitucional

- 20.** En la consulta que nos ocupa, el Tribunal consultante refiere que, tanto el artículo 48 inciso cuarto de la LRTI así como la Resolución del SRI, son contrarias al Convenio con España, pues la primera permite al SRI establecer límites a los convenios internacionales y la segunda limita el Convenio con España en cuanto establece un monto máximo para que apliquen los beneficios previstos en este. En este sentido, el Tribunal consultante advierte que son normas de carácter legal e infralegal⁶ que no se

⁶ De conformidad con el artículo 8 de la Ley del Servicio de Rentas Internas “*El Director del Servicio de Rentas Internas expedirá, mediante resoluciones, circulares o disposiciones de carácter general y obligatorio, necesarias para la aplicación de las normas legales y reglamentarias y para la armonía y eficiencia de su administración. Para la vigencia de tales circulares o disposiciones, deberán ser publicadas en el Registro Oficial y no podrán contrariar las leyes ni reglamentos. Esta facultad, es indelegable*”. Asimismo, el artículo 7 del Código Tributario en su parte pertinente establece: “[...] *El Director General del Servicio de Rentas Internas y el Gerente General de la Corporación Aduanera*

habrían adecuado materialmente al Convenio con España. Aduce que, al ser así, se trata de normas que resultan incompatibles con los principios constitucionales de supremacía constitucional, jerarquía normativa y la seguridad jurídica, previstos en los artículos 424, 425 y 82 de la CRE, respectivamente.

21. Ahora bien, al resolver una consulta de norma corresponde a este Organismo revisar si la norma sujeta a análisis, y que sería aplicada en el caso concreto, guarda armonía con la Constitución y los instrumentos internacionales de derechos humanos,⁷ más no con otras normas de rango infraconstitucional.
22. De acuerdo con lo anterior, aun cuando el tribunal consultante aduce que existe una contradicción con la CRE, esta Corte encuentra que, en realidad, son los propios artículos 424 y 425 de la CRE los que, para garantizar la supremacía constitucional, establecen cómo se debe proceder al presentarse un conflicto entre normas de distinta jerarquía. Así en el caso concreto, si el Tribunal consultante identifica una posible contradicción entre el Convenio con España, la Resolución del SRI⁸ y la LRTI -todas normas infraconstitucionales-, corresponde al propio tribunal consultante la resolución de la causa a la luz de las reglas de solución de antinomias que estime pertinentes.
23. En consecuencia, la Corte no identifica que -bajo los cargos planteados por el tribunal consultante- las normas consultadas sean contrarias a los principios de jerarquía normativa, supremacía constitucional o la seguridad jurídica. Al contrario, determina que se trata únicamente de una posible contradicción de una norma infraconstitucional frente a otras de igual o menor jerarquía, lo cual constituye un asunto de legalidad.⁹
24. Ante este escenario, cabe recordar que corresponde al tribunal consultante, como parte esencial de sus funciones, resolver directamente las antinomias que surgen en el marco del proceso judicial en curso y que constituyen la base de las pretensiones del accionante.¹⁰ Esta Corte ya ha determinado, en decisiones previas, que las cuestiones

Ecuatoriana, en sus respectivos ámbitos, dictarán circulares o disposiciones generales necesarias para la aplicación de las leyes tributarias y para la armonía y eficiencia de su administración”.

⁷ Corte Constitucional, sentencia 9-15-CN/19 y acumulados, de 23 de abril de 2019, párr. 47.

⁸ Aun cuando esta Resolución fue derogada expresamente por la Resolución No. NAC-DGERCGC18-00000433 del SRI, de 20 de diciembre de 2019, se verifica que el reclamo de devolución de retenciones corresponde a los ejercicios económicos 2017 y 2018, por lo que para ese momento la Resolución del SRI, de 23 de mayo de 2016, se encontraba vigente.

⁹ Corte Constitucional, Sentencia No. 026-12-SIN-CC de 21 de junio de 2012: “[...] es claro que el asunto sometido a análisis pretende que se establezca el alcance de la competencia del Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal del cantón Milagro frente al Cuerpo de Bomberos. En consecuencia, dentro de este contexto, la discusión se plantea alrededor de la legalidad o ilegalidad de la ordenanza GADMM N.º 25-11 que constituyó la Empresa Pública Cuerpo de Bomberos de Milagro “EP- CBM”, cuyo examen no es competencia de esta Corte Constitucional, sino de la justicia ordinaria, pues la Corte Constitucional es el máximo órgano de control, interpretación constitucional y de administración de justicia en esta materia -artículo 429 CRE”.

¹⁰ Este Organismo ha indicado que, si una norma de carácter reglamentario produce actos ilegales, los administrados siempre podrán acudir a la vía contenciosa administrativa para resolver el posible conflicto. Para el caso de actos normativos con efectos generales se encuentra disponible, por ejemplo, la acción de plena jurisdicción o subjetiva prevista en el artículo 326 del Código Orgánico General de Procesos. El

de legalidad deben ser resueltas en el fuero ordinario y no se puede emplear a la consulta de constitucionalidad de norma como el remedio a cuestiones legales o a dudas de un juez sobre su aplicación, ya que esto desfigura el fin mismo del control concreto de constitucionalidad.¹¹

VI. 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 consulta planteada por el Tribunal de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, dentro del proceso judicial No. 17510-2020-00009.
2. Devolver los expedientes al juzgado de origen para que continúe el trámite de la causa en observancia de lo determinado en esta sentencia.
3. Notifíquese, publíquese y cúmplase.

Dr. Hernán Salgado Pesantes
PRESIDENTE

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, Ramiro Avila Santamaría, Carmen Corral Ponce, Agustín Grijalva Jiménez, Enrique Herrería Bonnet, Alí Lozada Prado y Hernán Salgado Pesantes; sin contar con la presencia de las Juezas Constitucionales Teresa Nuques Martínez y Daniela Salazar Marín; en sesión ordinaria de miércoles 07 de julio de 2021.- Lo certifico.

Dra. Aída García Berni
SECRETARIA GENERAL

COGEP en su artículo 326 numeral 1 establece “*Acciones en el procedimiento contencioso administrativo. Se tramitarán en procedimiento contencioso administrativo las siguientes acciones; [...] 1. La de plena jurisdicción o subjetiva que ampara un derecho subjetivo de la o del accionante, presuntamente negado, desconocido o no reconocido total o parcialmente por hechos o actos administrativos que produzcan efectos jurídicos directos. Procede también esta acción contra actos normativos que lesionen derechos subjetivos*”.

¹¹ Corte Constitucional, sentencia 3-17-CN/19, de 9 de julio de 2019, párr. 47.