

REGISTRO OFICIAL[®]
ÓRGANO DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR



**CORTE NACIONAL DE
JUSTICIA**

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA

**SALA ESPECIALIZADA DE LO
CONTENCIOSO TRIBUTARIO**

AÑO 2022

JUICIO No. 17751-2021-00004

FUNCIÓN JUDICIAL

170278695-DFE

Juicio No. 17751-2021-00004

JUEZ PONENTE: JOSE DIONICIO SUING NAGUA, JUEZ NACIONAL (PONENTE)**AUTOR/A: JOSE DIONICIO SUING NAGUA****CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA.** Quito, martes 22 de febrero del 2022, las 14h36. **VISTOS:** (17751-2021-00004)**ASUNTO**

Resolución de la acción objetiva de anulación parcial del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, LRTI, puntualmente la anulación del segundo párrafo del artículo innumerado quinto agregado luego del artículo 7, cuyos últimos tres párrafos fueron agregados mediante artículo 3 del Decreto Ejecutivo 1114, publicado en el Registro Oficial Segundo Suplemento No. 260 de 4 de agosto de 2020.

I. ANTECEDENTES:

1.1. El Doctor Marco Antonio Subía Martínez en calidad de Presidente y como tal, representante legal de la Asociación de Representantes de Líneas Aéreas en el Ecuador, ARLAE, junto con su abogado patrocinador, doctor Xavier Rosales Kuri, presenta acción objetiva de anulación parcial del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, puntualmente la anulación del segundo párrafo del artículo innumerado quinto agregado luego del artículo 7, cuyos últimos tres párrafos fueron agregados mediante artículo 3 del Decreto Ejecutivo 1114, publicado en el Registro Oficial Segundo Suplemento No. 260 de 4 de agosto de 2020.

1.2. Mediante sorteo de la causa No. 17751-2021-00004 (1), realizado el 3 de septiembre de 2021, las 17h14, se radicó la competencia en la Sala integrada por los doctores: Gilda Rosana Morales Ordoñez, Jueza Nacional, Gustavo Durango Vela, Juez Nacional (E) y José Suing Nagua, Juez Nacional, ponente en esta causa. Mediante Resolución No. 003-2021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificando la

continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; con Resolución No. 008-2021, de 28 de enero de 2021 el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional; el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2 de 5 de febrero de 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua; mediante Oficio No. 92-P-CNJ-2021 de 12 de febrero del 2021 el Presidente de la Corte Nacional de Justicia, llamó a integrar la Sala al doctor Gustavo Durango Vela, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo, avalado con la acción de personal No. 166-UATH-2021-2021-HB de 19 de febrero de 2021.

1.3. Mediante providencia de 22 de septiembre del 2021, las 11h47, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 146 del Código Orgánico General de Procesos, COGEP, se dispuso que previo a admitir la demanda a trámite se aclare y complete la misma conforme a lo establecido en el artículo 185 apartado segundo numeral 2 del Código Orgánico de la Función Judicial, COFJ, en concordancia con el artículo 303 del COGEP. Mediante escrito presentado 29 de septiembre de 2021, 12h37, la ARLAE aclaró y completó la demanda respecto de la edad y el estado civil del accionante, así como también justificó el interés directo del demandante en la causa.

1.4. Mediante auto de mayoría de 11 de noviembre de 2021, 10h10, el Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario calificó y aceptó a trámite la acción objetiva propuesta y dispuso sustanciarla en juicio ordinario; en tal virtud se dispuso citar a los demandados, concediéndoles el término de treinta días para que contesten la demanda.

1.5.- Siendo el estado procesal de la causa, se convoca a audiencia preliminar en auto de 3 de febrero de 2022, 14h04, diligencia que se llevó a efecto el día lunes 21 de febrero del 2022, a las 14h45, en la que la Sala, con aceptación de la parte procesal asistente, califica al asunto como un tema de puro derecho, razón por la que se procede a tratar y resolverla en la misma audiencia.

II. DEL CONTENIDO DE LA DEMANDA

2.1. El artículo 303 del Código Orgánico General de Procesos, COGEP, señala: *“Art. 303.- Legitimación activa.- Se encuentran habilitados para demandar en procedimiento contencioso tributario y contencioso administrativo: 1. La persona natural o jurídica que tenga interés directo en demandar la nulidad o ilegalidad de los actos administrativos o los actos normativos de la administración pública, ya sea en materia tributaria o administrativa (1/4)°*. En el presente caso, el doctor Marco Antonio Subía Martínez en calidad de Presidente y como tal, representante legal de la Asociación de Representantes de Líneas Aéreas en el Ecuador presenta acción objetiva de anulación parcial del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, puntualmente la anulación del segundo párrafo del artículo innumerado quinto agregado luego del artículo 7, cuyos últimos tres párrafos fueron agregados mediante artículo 3 del Decreto Ejecutivo 1114, publicado en el Registro Oficial Segundo Suplemento No. 260 de 4 de agosto de 2020.

2.2. La pretensión de la parte actora, ARLAE, consiste en: *“Con los antecedentes de hecho y derecho señalados, amparado en el artículo 185, numeral 2, del Código Orgánico de la Función Judicial, solicito a los señores Magistrados de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia se sirvan establecer la ilegalidad del párrafo segundo del artículo innumerado quinto agregado después del artículo 7 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario y como resultado de ello, se declare su nulidad y se lo deje sin efecto.”*

2.3. En resumen, la pretensión de la Asociación accionante radica en que se declare la nulidad parcial con efectos generales del párrafo segundo del artículo innumerado quinto agregado después del artículo 7 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.

2.4. La disposición impugnada cuya ilegalidad se acusa se detalla a continuación:

° Art. (...). Distribución de dividendos. (1/4)

Para la distribución de dividendos de cada año, respecto a sociedades de transporte internacional de pasajeros, carga, empresas aéreo expreso, couriers o correos paralelos, constituidas al amparo de leyes extranjeras, que operen en el país a través de sucursales, establecimientos permanentes, agentes o representantes, se considerará como valor de dividendo efectivamente distribuido al

resultado de restar la participación laboral y el impuesto a la renta causado de la base imponible establecida en el Artículo 31 de la Ley de Régimen Tributario Interno^{4°}.

2.5. A fojas 79 a 87 de los autos, consta la demanda de acción objetiva en la cual se detallan los fundamentos de hecho y de Derecho, por los cuales la ARLAE sostiene la ilegalidad del segundo párrafo del artículo innumerado quinto agregado luego del artículo 7, cuyos últimos tres párrafos fueron agregados mediante artículo 3 del Decreto Ejecutivo 1114, publicado en el Registro Oficial, Segundo Suplemento No. 260 de 4 de agosto de 2020, puesto que considera que el segundo párrafo del artículo referido es contrario a los preceptos legales contenidos en el Código Tributario y en la Ley de Régimen Tributario Interno, cuyos argumentos son como siguen:

A.- Sobre el régimen tributario aplicable a los dividendos.- Señala que el artículo 8 de la LRTI establece que se consideran ingresos de fuente ecuatoriana las utilidades y dividendos distribuidos por sociedades constituidas o establecidas en Ecuador. Que el artículo 39.2 de la LRTI considera como ingreso gravado toda distribución de dividendos a todo tipo de contribuyente, y establece que se considerará ingreso gravado el 40% del dividendo efectivamente distribuido, valor sobre el cual se debe aplicar el porcentaje de retención correspondiente. Señala que en el año 2014 se reformó el RALRTI para incorporar la definición de dividendo en virtud de la cual se considera dividendo para efectos tributarios a todo tipo de participaciones en utilidades, excedentes, beneficios o similares y que de los artículos se desprende que: a) Se consideran ingresos de fuente ecuatoriana los dividendos distribuidos por sociedades constituidas o establecidas en Ecuador; b) Para efecto tributarios, solo existe un dividendo cuando la sociedad genera una utilidad, excedente o beneficio; y, c) Se considera ingreso gravado el 40% del dividendo efectivamente distribuido.

B.- Análisis de la norma objeto de la presente acción de nulidad.- Señala que en el año 2018, se introdujo en el RALRTI, como artículo innumerado quinto, agregado luego del artículo 7, la definición de *Distribución de dividendos* entendiéndose como: *La decisión de la junta de accionistas, o del órgano que corresponda de acuerdo a la naturaleza de la sociedad, que resuelva la obligación de pagarlos. En virtud de aquello, la fecha de distribución de dividendos corresponderá a la fecha de la respectiva acta o su equivalente.* Posteriormente, en el año 2020, se sustituyó dicha definición por la siguiente: *Art. (...). Distribución de dividendos. Se entenderá como distribución de dividendos a la decisión de la junta de accionistas, o del órgano que corresponda de acuerdo con la naturaleza de la*

sociedad, que resuelva la obligación de distribuirlos. En virtud de aquello, el valor del dividendo efectivamente distribuido y la fecha de distribución corresponderán a los que consten en la respectiva acta o su equivalente. Para la distribución de dividendos de cada año, respecto a sociedades de transporte internacional de pasajeros, carga, empresas aéreo expreso, couriers o correos paralelos, constituidas al amparo de leyes extranjeras, que operen en el país a través de sucursales, establecimientos permanentes, agentes o representantes, se considerará como valor de dividendo efectivamente distribuido al resultado de restar la participación laboral y el impuesto a la renta causado de la base imponible establecida en el Artículo 31 de la Ley de Régimen Tributario Interno. Para los demás establecimientos permanentes de sociedades no residentes se considerará como dividendo efectivamente distribuido a todo excedente de remesas a sus casas matrices, cuyo valor deberá establecerse anualmente en atención a la técnica contable y al principio de plena competencia, conforme los ingresos, costos y gastos que sean atribuibles a dicha operación en el Ecuador, una vez restadas la participación laboral y el impuesto a la renta causado. En los casos señalados en los dos incisos anteriores, el momento de la retención corresponderá a la fecha de exigibilidad del impuesto a la renta de la entidad que distribuye.º.

Así, el texto del año 2018 se limitaba a establecer una condición temporal (la fecha del acta de junta general de accionistas o equivalente) como fecha de distribución de dividendos. Mientras el texto del año 2020, vigente en la actualidad, fue más allá al establecer la definición de *Dividendo efectivamente distribuido* aplicable a un sector económico en forma exclusiva, lo que claramente vulnera el principio de generalidad. Adicionalmente, la norma reglamentaria referida, vulnera el principio de legalidad. El régimen legal especial aplicable a las compañías de transporte internacional se refiere exclusivamente al cálculo de la base imponible, estableciendo una base imponible presunta para el cálculo del impuesto a la renta. No hay norma con carácter de ley que establezca un tratamiento diferenciado para la determinación del impuesto aplicable a la distribución de dividendos en las compañías de transporte aéreo.

Argumenta que contraviniendo el principio establecido por el artículo 39.2 de la LRTI, el artículo innumerado quinto, agregado luego del artículo 7 del RALRTI, sin sustento en norma de ley modifica el concepto de distribución de dividendos y refiere tres casos distintos: 1. Sociedades en general, 2. Establecimientos permanentes, 3. Sociedades de transporte internacional de pasajeros, carga, empresas aéreo expreso, courier o correos paralelos, constituidas al amparo de leyes extranjeras, que operan en el Ecuador a través de sucursales, establecimientos permanentes, agentes o representantes.

Los casos 1 y 2 referidos respetan la norma de ley puesto que la condición para que se considere que un dividendo se ha distribuido es que dicha distribución se decida mediante junta general en el caso de sociedades, o que se paguen excedentes efectivos a casa matriz en el caso de establecimientos permanentes. En el caso 3, el segundo párrafo del artículo innumerado quinto agregado luego del artículo 7 del RALRTI: a. Vulnera el principio de generalidad al otorgar un tratamiento de distribución de dividendos distinto y exclusivo para un sector específico, diferencia que no ha sido contemplada a nivel de ley. b. Establece una presunción que no admite prueba en contrario en virtud de la cual se establece que las sucursales extranjeras de sociedades de transporte internacional de pasajeros o carga siempre distribuyen dividendos, aunque no se hubieren generado utilidades ni exista remesa de excedentes. c. Establece que el valor de dicho dividendo presunto equivale al resultado de restar de la base imponible de impuesto a la renta presuntiva (2% de los ingresos brutos), el valor de la participación de trabajadores y del impuesto a la renta causado. c. Vulnera el principio de reserva de ley al establecer mediante norma reglamentaria la ficción de un dividendo presunto, cuando no existe norma de ley que prevea tal concepto de base imponible; situación que solamente podría establecerse mediante norma jurídica con carácter de ley.

Afirma que en definitiva, respecto de las empresas extranjeras de transporte aéreo, la norma reglamentaria analizada, establece la obligación de pagar impuesto a la renta sobre supuestos dividendos, (i) sin que se atienda a la existencia o no de utilidades o siquiera de excedentes y (ii) sin que se produzca un pago a la casa matriz. Al contrario, el segundo párrafo del artículo reglamentario en análisis, establece una presunción tributaria (reservada a la ley) en virtud de la cual se establece la obligación de pago de impuesto a la renta sobre dividendos, sin que existan tales dividendos, sino fundamentado en los ingresos de la compañía. El Presidente de la República, como autoridad competente para reglamentar la ley, no es competente para establecer presunciones tributarias mediante norma reglamentaria. En aplicación de la norma reglamentaria ilegal, aun cuando la sucursal de la compañía extranjera de transporte aéreo genere pérdidas y sin que hubiere remitido valor alguno a su casa matriz, se considera que distribuyó dividendos y está obligada a efectuar la retención de impuesto a la renta (a una tasa de 25% o 35%) sobre el valor del dividendo presunto; esto es, sobre el 40% del 2% de los ingresos brutos de la sucursal, menos el valor de la participación de trabajadores en las utilidades y del impuesto a la renta causado. Adicionalmente, considerando que la retención se realiza en función de los ingresos de la sucursal y no en función de las utilidades o excedentes distribuidos a su casa matriz, la aplicación del segundo párrafo del artículo innumerado quinto

agregado luego del artículo 7 del RALRTI tiene como consecuencia que la tarifa de impuesto a la renta a la que se sujetan las sucursales de compañías extranjeras de transporte incrementa de 25% a 32,5%. Es decir, se fija una carga tributaria a través de norma reglamentaria, cuando ello está limitado a la ley; violentando el principio de reserva de ley.

C.- Sobre la violación de las normas en que debía fundarse y sobre el principio de reserva de ley.- Cita y transcribe los artículos 3, 4 y 5 del Código Tributario, así como la sentencia 006-13-SIN-CC de 25 de abril de 2013 de la Corte Constitucional en la cual se establece que: *“el legislador siempre puede autorizar a la Administración la regulación de ciertas áreas pero la Constitución Política prohíbe dicha renuncia cuando el constituyente ha deseado que determinadas materias solo puedan normarse mediante el procedimiento legislativo, entre dichas materias a las cuales se refiere el autor se encuentra la rama tributaria”*. Afirma que el impuesto, así como todos sus elementos, deben estar debidamente establecidos en la ley y no puede ser establecido ni modificado por normas de jerarquía inferior. De acuerdo con los artículos 3, 4 y 5 del Código Tributario, los elementos del tributo que deben establecerse por ley son el hecho generador, los sujetos activo y pasivo, la cuantía del impuesto o la forma de establecerla, las exenciones y las deducciones. Sin embargo de que las normas contenidas en los artículos 3 y 4 del Código Tributario claramente establecen el concepto de reserva de ley, el segundo párrafo del artículo innumerado quinto agregado luego del artículo 7 del RALRTI establece elementos del impuesto que no están contemplados en la ley, de la siguiente forma:

Hecho Generador.- El artículo 16 del Código Tributario define al hecho generador como el presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo. De acuerdo con los artículos 8 y 39.2 de la LRTI el hecho generador del impuesto es la distribución del dividendo, entendido *“dividendo”* como la utilidad o excedente pagado al propietario de los derechos representativos de capital. Sin embargo, el segundo párrafo del artículo innumerado quinto agregado luego del artículo 7 del RALRTI requiere a las sucursales de sociedades extranjeras de transporte internacional el pago del impuesto aun cuando no existe distribución de dividendo, utilidad o excedente alguno. Por tanto, este artículo reglamentario es contrario a la LRTI. El segundo párrafo del artículo innumerado quinto referido al establecer una presunción en virtud de la cual se asume que toda sucursal de sociedad extranjera de transporte internacional distribuye un dividendo, crea un hecho generador no contemplado en la ley. Por tanto, este artículo reglamentario viola lo establecido en el Código Tributario.

Base imponible.- La base imponible es la cuantificación del hecho generador. En el presente caso, el artículo 39.2 de la LRTI establece que la base imponible equivale al 40% del dividendo efectivamente distribuido, valor sobre el cual se debe aplicar el porcentaje de retención correspondiente. Sin embargo, el segundo párrafo del artículo innumerado quinto en cuestión requiere a las sucursales de sociedades extranjeras de transporte internacional que calculen la base imponible en función de sus ingresos brutos. Por tanto, este artículo reglamentario es contrario a la LRTI. El segundo párrafo del artículo innumerado quinto al establecer una presunción en virtud de la cual el valor del dividendo distribuido equivale al 2% de los ingresos brutos de la sucursal menos la participación de trabajadores y el impuesto a la renta pagado, crea una base imponible no contemplada en la ley. Por tanto, este artículo reglamentario viola lo establecido en el Código Tributario y en la LRTI.

Tarifa.- La tarifa es la cifra, porcentaje o coeficiente que se aplica a la base imponible para obtener la cuantía del impuesto. En el caso en análisis el porcentaje de retención aplicable a la distribución de dividendos puede ser del 25% o 35%. El segundo párrafo del artículo innumerado quinto no modifica este porcentaje; sin embargo, al establecer las presunciones antes detalladas modifica la tarifa de impuesto a la renta establecida en el artículo 37 de la LRTI. El artículo 37 de la LRTI establece que las sociedades constituidas en el Ecuador, así como por las sucursales de sociedades extranjeras domiciliadas en el país y los establecimientos permanentes de sociedades extranjeras no domiciliadas en el país, aplicarán la tarifa del 25% sobre su base imponible. Sin embargo, la aplicación de las presunciones establecidas en la norma cuya anulación se persigue tiene como consecuencia que la tarifa efectiva de impuesto a la renta incremente del 25% al 32,5%. Por tanto, el segundo párrafo del artículo innumerado quinto agregado luego del artículo 7 del RALRTI es contrario al artículo 37 de la LRTI y viola lo establecido en el Código Tributario.

Un reglamento no puede establecer un hecho generador, una base imponible o una tarifa distinta a aquella contemplada en la ley. Hacerlo atenta contra la armonía del régimen tributario ecuatoriano y demuestra que el acto administrativo normativo fue expedido con infracción de las normas en que debía fundarse y de forma irregular. El segundo artículo innumerado quinto agregado luego del artículo 7 del RLRTI se expidió inobservando las normas legales en que debió fundarse y de forma irregular; en consecuencia, es nulo y así debe declararse.

D.- Sobre la facultad reglamentaria concedida al Presidente de la República.- Al respecto cita y transcribe el artículo 7 del Código Tributario y señala que la facultad reglamentaria concedida al presidente tiene como objeto la emisión de normas reglamentarias que permitan la aplicación de las leyes tributarias. Las normas reglamentarias que no pueden modificar la ley ni cualquiera de los elementos del tributo, como ocurre con la norma analizada. En el presente caso, todo el análisis realizado en párrafos anteriores, demuestra claramente que el segundo párrafo del artículo innumerado quinto es contrario tanto a los preceptos del Código Tributario como a aquellos de la LRTI. Por tanto, excede las competencias concedidas al Presidente de la República para reglamentar la norma de ley tributaria.

E.- Sobre la violación al principio de igualdad material y capacidad contributiva.- Al respecto, cita y transcribe el artículo 5 del Código Tributario y señala que el principio de igualdad une dos dimensiones, una formal y otra material. La primera, tiene relación con la igualdad de todos los sujetos pasivos ante la ley. La segunda, que nos ocupa en este caso, se refiere a que aquellos que se encuentran en las mismas condiciones deben ser tratados de igual forma. En tal sentido, el imponer un gravamen a uno de dos contribuyentes que se encuentran en una situación idéntica, viola el principio de igualdad contenido en el Código Tributario. Las sucursales de sociedades extranjeras de transporte aéreo internacional constituyen establecimientos permanentes; por tanto, deberían tener el mismo tratamiento que éstos últimos. Sin embargo, el artículo innumerado quinto agregado luego del artículo 7 del RLRTI establece dos tratamientos distintos.

Por su parte, el principio de progresividad determina que los sujetos pasivos deben contribuir al ingreso fiscal en función de su capacidad contributiva. A la capacidad contributiva se la define como la potencialidad real de contribuir al gasto público que el legislador atribuye al sujeto pasivo de un impuesto. No existe una potencialidad real de contribuir sobre dividendos que no existen. Por tanto, las presunciones establecidas en el segundo párrafo del artículo innumerado quinto agregado luego del artículo 7 del RLRTI no toman en cuenta la capacidad contributiva de las sucursales de compañías extranjeras de transporte aéreo internacional y, en consecuencia, viola el principio de proporcionalidad.

2.6. El accionante, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 308 del COGEP, adjunta copia del Registro Oficial Segundo Suplemento No. 260 de 4 de agosto de 2020. Remite también copia

certificada del nombramiento de Presidente de la Asociación de Representantes de las Líneas Aéreas en el Ecuador ± ARLAE, así como copia certificada de la escritura de Reformas y Codificación del Estatuto de la Asociación de Representantes de Líneas Aéreas en el Ecuador.

III. DE LA CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

3.1. En cumplimiento a lo dispuesto en el auto de mayoría de 11 de noviembre de 2021, 10h10, se citó debidamente a los demandados, conforme se desprende de las boletas constantes a fojas 105 a 125 del expediente judicial.

3.2. En escrito presentado el miércoles 15 de diciembre de 2021, 16h00, comparece el doctor Marco Proaño Durán, Director Nacional de Patrocinio y delegado del Procurador General del Estado, de conformidad con los artículos 2 y 6 de la Ley Orgánica de la Procuraduría General del Estado, y señala casillero judicial para notificaciones.

3.3. Al no existir constancia procesal de que los demandados dieron contestación a la demanda, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 157 del COGEP, se entiende como negativa de los fundamentos de hecho y derecho de la demanda.

IV. AUDIENCIA

4.1. De conformidad con providencia de 3 de febrero de 2022, esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, en atención a lo dispuesto en el artículo 292 del COGEP, señaló para el día lunes 21 de febrero del 2022, a las 14h45, a fin de que tenga lugar la Audiencia, y en la que este Tribunal estableció que el objeto de esta acción objetiva es determinar la legalidad o ilegalidad, del segundo párrafo del artículo innumerado quinto agregado luego del artículo 7, cuyos últimos tres párrafos fueron agregados mediante artículo 3 del Decreto Ejecutivo 1114,

publicado en el Registro Oficial Segundo Suplemento No. 260 de 4 de agosto de 2020.

Comparece a la sustanciación de la audiencia únicamente el **actor** Doctor Marco Antonio Subía Martínez en calidad de Presidente y como tal, representante legal de la Asociación de Representantes de Líneas Aéreas en el Ecuador, ARLAE, acompañado de su abogada patrocinadora, Andrea Moya.

4.1.1. Alegaciones de la parte actora, quien ha manifestado que cuestiona la norma identificada en su demanda por contrariar expresamente el principio de legalidad, los principios de legalidad y capacidad contributiva, al establecer una excepción al tratamiento de los dividendos, sin que tenga autorización legal para hacerlo.

V. JURISDICCIÓN Y COMPETENCIA

5.1. De conformidad con lo determinado en el primer inciso del artículo 300 del Código Orgánico General de Procesos que establece que: *“Las jurisdicciones contencioso tributaria y contencioso administrativa previstas en la Constitución y en la ley, tienen por objeto tutelar los derechos de toda persona y realizar el control de legalidad de los hechos, actos administrativos o contratos del sector público sujetos al derecho tributario o al derecho administrativo; así como, conocer y resolver los diversos aspectos de la relación jurídico tributaria o jurídico administrativa, incluso la desviación de poder.”*

5.2. Se debe observar entonces que respecto de los actos normativos cabe un doble control: el de constitucionalidad y el de legalidad. El primero se presenta cuando existe inconsistencia de un precepto constitucional; y, el segundo cuando existe inconsistencia en relación con un precepto legal; el control de constitucionalidad lo ejerce privativamente la Corte Constitucional y el control de legalidad lo ejerce privativamente la justicia ordinaria. A partir de este enunciado podemos señalar que esta Sala Especializada tiene competencia para pronunciarse únicamente sobre los puntos de la *litis* que implican un control de legalidad del acto normativo impugnado y no sobre aquellos que implican un control de constitucionalidad por ser de competencia privativa de la Corte Constitucional.

5.3. La Constitución de la República del Ecuador, en su artículo 73 numeral 3 establece que: *“ En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas: (1/4) 3 (1/4) Sólo se podrá juzgar a una persona ante un juez o autoridad competente y con observancia del trámite propio de cada procedimiento° .*

5.4. El Código Orgánico de la Función Judicial respecto de la competencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, establece lo siguiente: ^a *Art. 185.- Competencia de las salas de lo contencioso administrativo y de lo contencioso tributario.- (1/4) Por su parte, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario conocerá: (1/4) 2. Las acciones de impugnación que se propongan en contra de reglamentos, ordenanzas, resoluciones, y otras normas de carácter general de rango inferior a la ley, de carácter tributario, cuando se alegue que tales disposiciones riñen con preceptos legales y se persiga, con efectos generales, su anulación total o parcial. Dichas acciones de impugnación podrán proponerse por quien tenga interés directo, o por entidades públicas y privadas. La resolución se publicará en el Registro Oficial (1/4).° .* Es decir, esta Sala Especializada tiene competencia exclusivamente para conocer y resolver las acciones objetivas de anulación con efectos generales, cuando los actos normativos, como en este caso, a decir de la asociación actora riñen con preceptos legales y no con preceptos constitucionales.

5.5. En efecto, la finalidad de la acción objetiva de anulación es la tutela del orden jurídico, a fin de que aquel quede sin valor por contrariar las normas superiores del derecho. Según Roberto Dromi, la acción de nulidad ^a *Es un medio de defensa del derecho violado y sólo persigue la anulación del acto lesivo. Con esta acción se discute exclusivamente la legalidad del obrar administrativo, con abstracción de los derechos subjetivos que pudiera tener el recurrente y de los daños que pudieran habersele causado con la actividad ilícita. En consecuencia, el juez debe resolver únicamente si el acto administrativo es o no contrario al derecho objetivo; en caso negativo rechazará la demanda y en caso afirmativo se limitará a declarar que e l acto impugnado es nulo° .* (Roberto Dromi, *“ Institución del Derecho Administrativo° ,* (Estados Unidos: De palma, 1973), 540). En otras palabras, esta acción tiene por fin declarar la nulidad parcial del acto y, con ello, conseguir la observancia de las normas jurídicas; el juez juzga sólo la legitimidad del acto en su confrontación externa con las normas positivas.

VI. VALIDEZ PROCESAL

6.1. No se observa del proceso ninguna circunstancia que puede afectar la validez procesal y no existe nulidad alguna que declarar, por lo que se declara su validez.

VII. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA JURÍDICO

7.1. La acción de impugnación de acto normativo con efectos generales, tiene como propósito la anulación parcial del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, LRTI, puntualmente la anulación del segundo párrafo del artículo innumerado quinto agregado luego del artículo 7, cuyos últimos tres párrafos fueron agregados mediante artículo 3 del Decreto Ejecutivo 1114, publicado en el Registro Oficial Segundo Suplemento No. 260 de 4 de agosto de 2020.

VIII. ANÁLISIS DE LAS EXCEPCIONES PROPUESTAS

8.1. En virtud de no existir constancia procesal de que los demandados dieron contestación a la demanda, no existen excepciones formuladas y de conformidad con lo dispuesto en el artículo 157 del COGEP, se entiende como negativa de los fundamentos de hecho y derecho de la demanda.

IX. RESOLUCIÓN DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO

9.1. Para resolver el cuestionamiento relacionado con la legalidad o no del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, LRTI, específicamente, del segundo párrafo del artículo innumerado quinto agregado luego del artículo 7, cuyos últimos tres párrafos fueron agregados mediante artículo 3 del Decreto Ejecutivo 1114, publicado en el Registro Oficial Segundo Suplemento No. 260 de 4 de agosto de 2020, es necesario realizar las siguientes consideraciones: **i.** La

impugnación de actos normativos con efectos generales está prevista en el artículo 320.2 del COGEP y su propósito es asegurar la conformidad de las normas de inferior jerarquía con las disposiciones legales, de manera que si la norma de inferior jerarquía quebranta la ley, debe ser expulsada del ordenamiento jurídico para recuperar armonía con el contenido legal; **ii.** No está en discusión la facultad reglamentaria del Presidente de la República para reglamentar la aplicación de las leyes, facultad que tiene sus límites ya que no puede modificar, ampliar o contradecir el contenido de la ley reglamentada; en la presente acción se cuestiona el contenido específico de un párrafo del artículo agregado por el artículo 3 del Decreto Ejecutivo 1114, de manera que sobre este extremo versará el pronunciamiento de la Sala; **iii.** En materia tributaria, el ejercicio de la facultad reglamentaria, así como la facultad normativa delegada que se concreta a través de normas inferiores a la ley, debe tener siempre presente que la creación de impuestos (modificación, exoneración y supresión), conserva el principio de reserva de ley, al tenor de lo previsto en la primera parte del artículo 301 de la Constitución de la República, así como del artículo 4 del Código Tributario, por manera que los elementos esenciales del impuesto, sujetos, hecho generador, base imponible, tarifa o modo de establecerla las exoneraciones, debe estar siempre prevista en la ley; **iv.** Tratándose del impuesto a la renta, todos esos elementos deben estar previstos en la Ley de Régimen Tributario Interno. Respecto de la tributación de dividendos, debe observar lo previsto en los artículos 8 y 9 y 39 de la misma LRTI; **v.** En el caso, la norma cuestionada realiza un señalamiento particular sobre la distribución de dividendos respecto a las sociedades de transporte internacional de pasajeros, carga, empresas aéreo expreso, couriers, o correos paralelos, constituidas al amparo de leyes extranjeras, que operen en el país; establece la distribución de dividendos de cada año, considerando el valor del dividendo efectivamente distribuido al resultado de restar la participación laboral y el impuesto a la renta causada de la base imponible establecida en el artículo 31 de la LRTI; **vi.** Esta disposición de la norma reglamentaria cuestionada, específica para este tipo de sociedades, difiere del tratamiento que la misma norma reglamentaria prevé para los demás establecimientos permanentes de sociedades no residentes, para las que se considerará como *dividendo efectivamente distribuido a todo excedente de remesas a sus casas matrices*^o contenida en el tercer párrafo, agregado a continuación de la norma cuestionada, lo cual contraviene el principio de generalidad previsto en el artículo 5 del Código Tributario, así como en el artículo 300 de la Constitución de la República ; **vii.** La Sala no encuentra en el contenido del Decreto Ejecutivo 1114, único elemento de análisis ante la falta de contestación a la demanda, argumento técnico alguno que justifique la necesidad de establecer esta diferencia, exclusivamente para las sociedades de transporte internacional extranjeras, diferencia que por lo demás contraviene los principios de legalidad y de generalidad que gobiernan el régimen tributario ecuatoriano, así como el contenido de la ley tributaria previsto en el artículo 4 del Código Tributario,

por lo que la norma cuestionada debe ser expulsada del ordenamiento jurídico.

X. DECISIÓN

10.1. Por las consideraciones antes referidas, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, **ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA**, resuelve declarar la ilegalidad del segundo párrafo del artículo innumerado quinto agregado luego del artículo 7, por el artículo 3 del Decreto Ejecutivo 1114, publicado en el Registro Oficial Segundo Suplemento No. 260 de 4 de agosto de 2020 y disponer su expulsión del ordenamiento jurídico, con efectos a partir de la ejecutoria de la presente sentencia y su publicación en el Registro Oficial .

10.2. Ejecutoriada la presente sentencia, publíquese en el Registro Oficial.

10.3. Sin costas que regular.- Notifíquese y publíquese.

JOSE DIONICIO SUING NAGUA

JUEZ NACIONAL (PONENTE)

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL (E)

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL

VOTO SALVADO DEL JUEZA NACIONAL, SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA, MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA.

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, martes 22 de febrero del 2022, las 14h36. VISTOS.-

Me aparto del fallo de mayoría siendo consecuente con el voto salvado emitido en providencia de 11 de noviembre de 2021, por considerar que la acción objetiva fue presentada de forma extemporánea, y por tanto, se dispuso el archivo del expediente.- Actué la doctora Ligia Marisol Mediavilla como Secretaria Encargada de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, en virtud de la acción de personal No. No. 1452-UATH-2021-DCH de fecha 21 de diciembre del 2021.- Notifíquese.-

JOSE DIONICIO SUING NAGUA

JUEZ NACIONAL (PONENTE)

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL (E)

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL



Ing. Hugo Del Pozo Barrezueta
DIRECTOR

Quito:
Calle Mañosca 201 y Av. 10 de Agosto
Telf.: 3941-800
Exts.: 3131 - 3134

www.registroficial.gob.ec

JV/PC

El Pleno de la Corte Constitucional mediante Resolución Administrativa No. 010-AD-CC-2019, resolvió la gratuidad de la publicación virtual del Registro Oficial y sus productos, así como la eliminación de su publicación en sustrato papel, como un derecho de acceso gratuito de la información a la ciudadanía ecuatoriana.

"Al servicio del país desde el 1º de julio de 1895"

El Registro Oficial no se responsabiliza por los errores ortográficos, gramaticales, de fondo y/o de forma que contengan los documentos publicados, dichos documentos remitidos por las diferentes instituciones para su publicación, son transcritos fielmente a sus originales, los mismos que se encuentran archivados y son nuestro respaldo.