

SEÑORAS JUEZAS Y SEÑORES JUECES DE LA CORTE CONSTITUCIONAL DEL ECUADOR

ECONOMISTA MARISOL PAULINA ANDRADE HERNANDEZ, en mi calidad de Directora General del Servicio de Rentas Internas, conforme consta del Decreto Ejecutivo No. 418 emitido por el señor Presidente de la República el 23 de mayo de 2018; en relación a la acción pública de inconstitucionalidad No. 2-21-IN que, ante la Corte Constitucional, promueven las ciudadanas Cinthia Carolina Almeida Vintimilla, Becky Raquel Montesdeoca Molina, Rossana Lizeth Torres Rivera y Bárbara Brenda Terán Picconi, en oposición de la Circular No. NAC-DGECCGC14-00002, emitida por el Servicio de Rentas Internas, me permito poner a su consideración los siguientes argumentos, a fin de aportar en la decisión del alto órgano constitucional:

(i)

NORMA CUYA CONSTITUCIONALIDAD HA SIDO CUESTIONADA POR LAS ACCIONANTES

Se trata de la Circular No. NAC-DGECCGC14-00002, emitida por el Servicio de Rentas Internas y publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 182 de 12 de Febrero 2014, que en la parte pertinente señala:

Exclusivamente para fines tributarios, puntualmente para efectos de establecer la base imponible de impuesto a la renta, y sin perjuicio de lo dispuesto en la correspondiente normativa laboral y civil respecto de la calidad o naturaleza de la relación jurídica existente entre una empresa -se trate ésta de una persona natural o de una sociedad- y sus representantes legales -sean éstos directores, gerentes, administradores y en general personas que tengan poder para representar y obligar a la empresa o entidad- así como de mandatarios o apoderados, que ejerzan funciones permanentes en el régimen interno de una empresa, se considerarán deducibles los sueldos, salarios u honorarios a éstos pagados, siempre y cuando la empresa o sociedad haya efectuado, en dichos casos, las correspondientes aportaciones al seguro social, bajo el régimen de afiliación obligatoria o bajo el régimen de afiliación voluntaria, según corresponda.

ESPACIO EN BLANCO

(ii)

ARGUMENTOS DE LA PARTE ACCIONANTE

Son dos presupuestos esenciales que la parte accionante plantea para sostener la inconstitucionalidad del acto denunciado:

(a) Señala que a través de la circular se imponen limitaciones no contempladas en la ley para que los contribuyentes puedan acceder al beneficio legal de las deducciones para el pago del impuesto a la renta, modificando así el tributo e incumpliendo la disposición constitucional de reserva de ley.

(b) Que la Circular impugnada añade requisitos adicionales para la obtención del beneficio de las deducciones legales del impuesto a la renta y transgrede la normativa del Código Tributario y de la Ley de Régimen Tributario Interno; en tal sentido, quebranta la jerarquía normativa prescrita en el artículo 425 de la Constitución.

(iii)

CONTEXTO EN LA EMISIÓN DE LA CIRCULAR NO. NAC-DGECCGC14-00002

El Servicio de Rentas Internas es una entidad técnica, encargada de ejecutar la política tributaria de la Administración Pública Central; y en esa gestión, tanto su ley de creación¹ como el Código

¹ **Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas**

Art. 8.- Resoluciones de aplicación general.- 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.

Código Tributario

Art. 7.- Facultad reglamentaria.- Sólo al Presidente de la República, corresponde dictar los reglamentos para la aplicación de las leyes tributarias. El Director General del Servicio de Rentas Internas y el Gerente General de la Corporación Aduanera 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.

Ningún reglamento podrá modificar o alterar el sentido de la ley ni crear obligaciones impositivas o establecer exenciones no previstas en ella.

Tributario, le han provisto de la facultad de emitir disposiciones de carácter general con el objeto de viabilizar el cumplimiento de normas legales y reglamentarias en el ámbito fiscal. Sin embargo, y así lo previenen las disposiciones prenombradas, la facultad normativa de la autoridad fiscal de forma alguna puede contradecir o desviar el sentido de la ley.

Siendo aquello el presupuesto jurídico, la Circular No. NAC-DGECCGC14-00002 tiene como objeto de previsión la deducibilidad de la remuneración de representantes legales que ejerzan funciones permanentes en el régimen interno de una empresa, afirmando que aquella está sujeta al aporte a la seguridad social. Sin embargo, esta declaración que la efectúa la Administración Tributaria no lo hace de forma libre, pues guarda fundamento en disposiciones legales, tanto en materia fiscal como del régimen laboral; así, en el contexto de la circular se hace referencia a los artículos 10, numeral 9 de la Ley de Régimen Tributario y 308 del Código de Trabajo, que señalan:

Código de Trabajo:

Art. 308.- Mandatario o empleado.- Cuando una persona tenga poder general para representar y obligar a la empresa, será mandatario y no empleado, y sus relaciones con el mandante se reglarán por el derecho común.

Mas si el mandato se refiere únicamente al régimen interno de la empresa, el mandatario será considerado como empleado.

Ley de Régimen Tributario Interno

Art. 10.- Deducciones.- En general, con el propósito de determinar la base imponible sujeta a este impuesto se deducirán los gastos e inversiones que se efectúen con el propósito de obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana que no estén exentos.

En particular se aplicarán las siguientes deducciones:

(...)

9.- Los sueldos, salarios y remuneraciones en general; los beneficios sociales; la participación de los trabajadores en las utilidades; las indemnizaciones y bonificaciones legales y otras erogaciones impuestas por el Código de Trabajo, en otras leyes de carácter social, o por contratos colectivos o individuales, así como en actas transaccionales y sentencias, incluidos los aportes al seguro social obligatorio; también serán deducibles las contribuciones a favor de los trabajadores para finalidades de asistencia médica, sanitaria, escolar, cultural, capacitación, entrenamiento profesional y de mano de obra.

En ejercicio de esta facultad no podrá suspenderse la aplicación de leyes, adicionarlas, reformarlas, o no cumplirlas, a pretexto de interpretarlas, siendo responsable por todo abuso de autoridad que se ejerza contra los administrados, el funcionario o autoridad que dicte la orden ilegal.

Las remuneraciones en general y los beneficios sociales reconocidos en un determinado ejercicio económico, solo se deducirán sobre la parte respecto de la cual el contribuyente haya cumplido con sus obligaciones legales para con el seguro social obligatorio cuando corresponda, a la fecha de presentación de la declaración del impuesto a la renta, y de conformidad con la ley.

Si la indemnización es consecuencia de falta de pago de remuneraciones o beneficios sociales solo podrá deducirse en caso que sobre tales remuneraciones o beneficios se haya pagado el aporte al Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social.

Las deducciones que correspondan a remuneraciones y beneficios sociales sobre los que se aporte al Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, por incremento neto de empleos, debido a la contratación de trabajadores directos, se deducirán con el 100% adicional, por el primer ejercicio económico en que se produzcan y siempre que se hayan mantenido como tales seis meses consecutivos o más, dentro del respectivo ejercicio. Cuando se trate de nuevas inversiones en zonas económicamente deprimidas y de frontera y se contrate a trabajadores residentes en dichas zonas, la deducción será la misma y por un período de cinco años. En este último caso, los aspectos específicos para su aplicación constarán en el Reglamento a esta ley. (...)

Estas disposiciones legales son las que autorizan la emisión de la Circular No. NAC-DGECCGC14-00002; y es en su ámbito que la disposición accionada marca las pautas para su debida aplicación, sin desfigurar el contexto de la ley; y es que el aporte al seguro social como condición para la deducibilidad de gastos por remuneraciones en general, no solo vale por ser una previsión normativa sino que además tiene justificación social; porque, aun cuando tradicionalmente se ha entendido que los tributos tienen por objeto recaudar ingresos para el erario público, se ha previsto que además se le puede atribuir fines extrafiscales; es decir que los tributos, sin dejar su naturaleza recaudatoria, lleguen a cumplir objetivos propios vinculados con la política pública.

Según un estudio de la Oficina Internacional del Trabajo (OIT) en el Programa para la Promoción de un Piso de Protección Social en la Región Andina², estableció que en el caso de nuestro país:

Si se toma como referencia la evolución de la brecha en el acceso a la seguridad social en el Ecuador por el tamaño del establecimiento donde trabaja el jefe de hogar, se obtiene que las empresas de menos de 100 trabajadores presentan un alto nivel de informalidad con sus trabajadores, esto se refleja con una brecha de acceso a la seguridad social superando el 60%. Por otro lado, si bien las empresas con más de 100 trabajadores mantienen mejores hábitos laborales con sus trabajadores, al brindarles seguridad social, el nivel de evasión es todavía

² OIT, Programa para la Promoción de un Piso de Protección Social en la Región Andina, *Mapeo de la población cubierta y no cubierta, con el mayor detalle posible de la caracterización según sectores, geografía entre otros aspectos de orden socio económico como su nivel de contribución, por el seguro social y las recomendaciones de políticas para su incorporación progresiva*, Ecuador, 2016.

importante, alcanzando el 25% para el 2014. Para este grupo de empresas, si se registra una caída en la brecha de 12 puntos porcentuales entre 2007 y 2014. Similar reducción en la brecha se registra para las empresas con menos de 100 trabajadores, por lo que se debe ahondar esfuerzos para que las empresas de menor tamaño formalicen sus actividades y relaciones laborales.

En contexto de aquello, y por las propias disposiciones constitucionales³, según las cuales la seguridad social se regirá, entre otros, por los principios de solidaridad, obligatoriedad, y universalidad, constituyéndose además en un derecho irrenunciable de todas las personas, es que la disposición contenida en el artículo 10, numeral 9 de la LRTI, se implementó en el marco normativo con el objeto de precautelar el cumplimiento u observancia por parte del empleador de un derecho social de sus colaboradores y disminuir el porcentaje de evasión en el pago de estas obligaciones.

De lo anterior, es de anotar que la Circular No. NAC-DGECCGC14-00002 únicamente replica lo que la norma ya previene; y es explícita en referir a la aportación al seguro social como sustento del gasto de la empresa de aquellos directivos que ejerzan funciones permanentes en el régimen interno de aquella, sin que esta previsión pueda ser considerada por fuera de los límites que determina la ley.

(iv)

PERTURBACIÓN DE LOS PRINCIPIOS ENUNCIADOS POR LAS ACCIONANTES

El principio de reserva de ley establece que: determinadas materias deberán ser reguladas exclusivamente por normas expedidas por el órgano legislativo, constituyéndose en una importante garantía del orden democrático que asegura a la ciudadanía representada por el Parlamento, la facultad de definir y regular las materias de especial importancia a través de debates plurales y transparentes dotados de legitimidad⁴ y el régimen tributario está sometido

³ Constitución de la República del Ecuador:

Art. 34.- El derecho a la seguridad social es un derecho irrenunciable de todas las personas, y será deber y responsabilidad primordial del Estado. La seguridad social se regirá por los principios de solidaridad, obligatoriedad, universalidad, equidad, eficiencia, subsidiaridad, suficiencia, transparencia y participación, para la atención de las necesidades individuales y colectivas.

El Estado garantizará y hará efectivo el ejercicio pleno del derecho a la seguridad social, que incluye a las personas que realizan trabajo no remunerado en los hogares, actividades para el auto sustento en el campo, toda forma de trabajo autónomo y a quienes se encuentran en situación de desempleo.

4 Corte Constitucional del Ecuador. Caso No. 0056-12 IN y 003-12-IA acumulados.

a esta previsión; de tal suerte que, tanto los tributos como sus elementos esenciales, deben ser activados a través de una norma legal.

Este principio actúa como límite a los entes de la Administración Pública para abordar de forma directa en sus actos normativos elementos sustanciales del tributo; sin embargo, aquello no implica que cuando dichos presupuestos son establecidos en la norma legal, las disposiciones secundarias no sean capaces de desarrollarlos; la Corte Constitucional al respecto ha señalado:

La flexibilización del principio de reserva de ley, no menoscaba la presencia de la ley como único medio generador de un tributo, dado que se contempla que todos los elementos esenciales se encuentren previstos en la ley, a saber: hecho generador, sujetos de la relación tributaria y la forma de cálculo, exenciones, deducciones, así como los reclamos y recursos previstos.⁸ También posibilita la participación de la administración pública para diagramar el contenido y amplitud de la regulación, el tema tributario al hallarse revestido de una gran técnica requiere de cierta experticia para proceder a su aplicación, acorde con la realidad impositiva de cada nación. Podemos concluir que los componentes básicos del tributo son privativos de una ley formal. En la actualidad podemos señalar que el principio de reserva de ley tiene una forma flexible en tanto que debido a cambios económicos, sociales y por la tecnicidad del tributo la ley solamente debe mencionar los elementos esenciales de este, mientras que los elementos adicionales para su aplicación se desarrollan a través de normas secundarias. Cabe hacer hincapié en que de ningún modo los reglamentos y resoluciones podrían contrariar las leyes superiores, sino, únicamente, viabilizar la aplicación del tributo en atención a la realidad social.

La flexibilización del principio de reserva de ley a su vez, se refleja en la existencia de conceptos indeterminados en lo que incurre muchas veces la ley, los cuales responden a la necesidad de criterios técnicos de otras experticias, en el ámbito fiscal, contable, financiero, económico. "Son producto de la imposibilidad de precisar con mayor exactitud términos o vocablos empleados por la ley, porque las realidades a los que los mismos se refieren, no admiten otro tipo de determinación"⁹. Estos conceptos indeterminados crean un espacio para la actuación de la administración pública, la voluntad del legislador así lo ha querido, por ello al momento de emitir una ley para crear un tributo, el legislador omitió definir ciertos conceptos, para que la Administración Pública al ser quien aplica dichas leyes, asuma esa tarea.⁵

En contexto de lo anterior, es la ley la que determina el ámbito de acción de las normas secundarias; y se constituyen en la frontera normativa para la actuación de la Administración Pública; de tal forma que, cuando estos actos normativos secundarios encuentran sustento legal, no se contradice el principio de reserva de ley.

Hay que señalar que en la acción interpuesta, la Circular No. NAC-DGECCGC14-00002 se cuestiona desde la perspectiva de que la misma impone condiciones no previstas en la ley; es

⁵ EC Corte Constitucional del Ecuador. 2016 "Sentencia". En *caso No. 0029-13-IN*. 27 de enero de 2016

decir, aquella premisa se plantea como un hecho cierto, como una cuestión que no amerita examen; sin embargo, conforme se ha podido establecer en apartados que preceden, la Administración Tributaria en la emisión de su acto administrativo de carácter general actúa en previsión de normas legales claras y preexistentes, las que además son referenciadas en la acción impugnada; en esas circunstancias, no se trasgrede el principio de reserva de ley cuando el acto normativo de segundo orden guarda respaldo en una norma de ley; y en el caso que nos ocupa, las circunstancias son mucho más claras, en cuanto no se trata de que el acto secundario desarrolla los conceptos o presupuestos de la norma legal sino más bien que los reproduce en un caso particular.

De esta forma, no puede ser tomada como una atribución fuera de las competencias de la Administración Tributaria, que a través de sus actos de carácter general, conmine a los contribuyentes a actuar conforme lo previene la normativa vigente y en beneficio de sus colaboradores, respetando el derecho de la seguridad social; en tanto, el aporte a la seguridad social se constituye en la condición legal para la deducibilidad del gasto en la determinación de la renta fiscal de los sujetos pasivos del tributo; la intención de la Administración Tributaria es orientar a los sujetos pasivos para que actúen conforme a la legislación vigente y evitar perjuicios para sí mismos cuando determinen el importe fiscal y deban relegar gastos por no haberse cumplido con todos los presupuestos que previene la ley.

En cuanto a la trasgresión de la jerarquía normativa, la no deducibilidad de gastos en remuneraciones en general por omisión en el pago de aportes al seguro social, es una exigencia establecida en la Ley de Régimen Tributario Interno y no de la circular emitida por la autoridad fiscal, como lo tienen entendido las accionantes; por tanto, es una incorrección sostener que esta última incide negativamente en la base imponible de la renta de los contribuyentes; porque aun cuando se dejare sin efecto la circular, aquella circunstancia, no modificaría en nada la exigencia del aporte social como condición de deducibilidad, toda vez que la misma está fundada en una ley emitida por el órgano legislativo.

La acción constitucional de control abstracto interpuesta en contra de la Circular No. NAC-DGECCGC14-00002 no establece cómo es que aquella contradice al artículo 10, numeral 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno, o en qué medida se permite rebasar el contexto del artículo 308 del Código de Trabajo; y la afirmación por parte de las accionantes de la desavenencia del texto de la circular con el marco jurídico superior instaurado no puede basarse en la sola apreciación de tal circunstancia sino en la relación de hechos y presupuestos jurídicos que demuestren esa discrepancia; en el caso concreto, esa explicación es aun más merecida porque

la circular se limita a reproducir la exégesis de las normas legales previstas en ella; y en su contexto, de forma alguna puede superar a dichas normas, ni siquiera interpretarse de manera diversa a ellas.

Cabe añadir que el respeto a la jerarquía normativa debe darse en un caso concreto de aplicación y no en abstracto. Si se considera que una circular o resolución rebasa el límite de producción normativa al cual estaría confinada, e invade esferas de una norma superior, sea reglamento o ley, existen los canales previstos por el COGEP para plantear las acciones que correspondan. No es una cuestión que deba ser conocida por la justicia constitucional.

(v)

INVOCACIÓN DEL PRINCIPIO INDUBIO PRO LEGISLATORE

En el artículo 76 de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional se ha previsto dentro de los principios y reglas generales del control abstracto de la constitucionalidad, al *“In dubio pro legislatore”* que prescribe que *“en caso de duda sobre la constitucionalidad de una disposición jurídica, se optará por no declarar la inconstitucionalidad.”* Así como *“el examen de constitucionalidad debe estar orientado a permitir la permanencia de las disposiciones en el ordenamiento jurídico.”*

En ese sentido, en caso de que los argumentos planteados por la Administración Tributaria no constituyan fundamento suficiente para que exista criterio conforme sobre la constitucionalidad del acto normativo denunciado en la Acción No. 2-21-IN, solicito se aplique los principios de control constitucional, sobre los que se entiende que las autoridades emisoras de las normas denunciadas cumplieron con el debido proceso y además efectuaron análisis suficiente con respecto a su aplicabilidad sin que por aquello transgreda normas constitucionales, además se considere el criterio de la Corte Constitucional que en diversas sentencias⁶ ha manifestado que la declaratoria de inconstitucionalidad es de *“última ratio”*.

Con respecto a la solicitud de que el Servicio de Rentas Internas remita el expediente de la Circular No. NAC-DGECCGC14-00002, cúmplame para el efecto, remitir la certificación correspondiente.

⁶ Corte Constitucional del Ecuador, casos 0021-09-IA y 005-08-AN

Finalmente señores Jueces, respaldada por lo señalado en el artículo 87 de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional, solicito se sirvan concederme audiencia para exponer ante el Pleno y de forma oral, los argumentos plasmados en este escrito.

Con este fundamento señoras juezas y señores jueces, el que pedimos sea considerado por su autoridad, solicitamos se confirme la constitucionalidad de la norma impugnada.

Notificaciones que me correspondan las recibiré en el casillero judicial No. 052 de la Corte Constitucional en el Distrito Metropolitano de Quito.

Firmo como abogada autorizada.

Dra. Alexandra Naranjo N.

Mat. 17-2003-182

Foro de Abogados

SERVICIO DE RENTAS INTERNAS