

Acción Pública de Inconstitucionalidad No. 04-20-IN

SEÑOR JUEZ PONENTE, DR. ALÍ LOZADA PRADO, SALA DE ADMISIÓN DE LA CORTE CONSTITUCIONAL DEL ECUADOR:

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 los correspondientes de su Reglamento Orgánico Funcional, en relación a la **Acción de Inconstitucionalidad de Norma No. 04-20-IN**, propuesta por **Patricio Alarcón Proaño**, en su calidad de **Presidente Ejecutivo de la Cámara de Comercio de Quito**, en contra del **Presidente de la República y de la Asamblea Nacional del Ecuador**, ante usted comparezco y manifiesto:

El 3 de junio de 2020, la Procuraduría General del Estado fue notificada con la demanda y el auto de admisión de la presente Acción de Inconstitucionalidad de Norma, mediante el cual se ordenó correr traslado con su contenido; y, por tratarse de normas constitucionalmente emitidas, encontrándome dentro del término legal concedido, procedo a hacer un análisis exhaustivo de las normas acusadas de inconstitucionalidad, por la forma y fondo, respectivamente.

I.- NORMAS ACUSADAS DE INCONSTITUCIONALIDAD

Las normas que son objeto del cuestionamiento por parte del legitimado activo como inconstitucional, por la forma, la Disposición General Quinta de la Ley Orgánica de Simplificación y Progresividad Tributaria, y por el fondo, la misma norma antes citada y la contenida en el Art. 56 de la Ley Orgánica de Simplificación y Progresividad Tributaria

II.- PRESUNTAS NORMAS CONSTITUCIONALES VULNERADAS

De la lectura del libelo de su demanda, el legitimado activo considera infringidas las siguientes normas constitucionales:

- El Art. 82 de la Constitución de la República;
- El Art. 300 de la Constitución de la República;
- Los Arts. 283, 284 y 285 de la Constitución de la República;
- Los Arts. 120, 138 y 226 de la Constitución de la República;

III.- ANÁLISIS DE LA PRESUNTA INCONSTITUCIONALIDAD POR LA FORMA

El accionante ha fundamentado su acción pública de inconstitucionalidad por la forma en virtud de que la norma legal contenida en la Disposición General Quinta de la Ley Orgánica de Simplificación y Progresividad Tributaria no

contó con el cumplimiento del procedimiento previsto en el Art. 138 de la Constitución de la República, y que no se contó con los votos suficientes para que sea aprobado dicho texto y que fue publicada la Ley Orgánica de Simplificación y Progresividad Tributaria antes del vencimiento del plazo de 30 días que se establece para el análisis de las objeciones presidenciales. Además, afirma que se vulneró la independencia de funciones al haberse aceptado por parte de la Asamblea Nacional la instrucción emitida por la Presidencia de la República.

Al respecto, es menester indicar que el Art. 138 de la Constitución de la República es claro y establece que la examinación de las objeciones parciales se efectuará dentro del plazo de 30 días, no tiene que ser obligatoriamente en 30 días plazo, mientras no exceda dicho plazo, se estaría entonces, cumpliendo con el procedimiento debido de forma oportuna. Además, en el supuesto caso de que no haya habido debate sobre dicha norma, se debe considerar que, por el ministerio de la ley, se entendería aprobado. Sin embargo, consta de autos que con Oficio No. SAN-2019-1245 de 23 de diciembre de 2019, el Secretario General de la Asamblea Nacional por disposición del presidente de dicho órgano legislativo, informó al Presidente de la República lo siguiente:

*“El Pleno de la Asamblea Nacional, en sesión de 17 de diciembre de 2019 **conoció y debatió** la objeción parcial al Proyecto de Ley Orgánica de Simplificación y Progresividad Tributaria, remitida mediante oficio No. T.555-SGJ-19-1006 de 14 de diciembre de 2019”.*

*(...) Una vez que, conforme a Ley, **ha concluido el trámite parlamentario correspondiente**, me permito informar de todo lo actuado para los fines legales correspondientes.”*

De conformidad con los incisos, tercero y cuarto del artículo 138 de la Carta Magna, la Asamblea Nacional examinó en un debate la objeción parcial dentro del plazo constitucional establecido, el cual concluyó con la votación del Pleno de la Asamblea Nacional conforme consta el Acta 643 de la sesión de 17 de diciembre de 2019, el Oficio No. SAN-2019-1245 de 23 de diciembre de 2019, la Resolución del Pleno de la Asamblea Nacional RL-2019-2021-051 de 30 de diciembre de 2019 y el Oficio No. SAN-2019-1270 de 30 de diciembre de la misma fecha, mediante el cual la Asamblea Nacional remitió al director del Registro Oficial, copia certificada de la Ley Orgánica de Simplificación y Progresividad Tributaria para su promulgación.

En tal sentido, el principio de deliberación parlamentaria estuvo garantizado a través del curso procesal descrito, en un tiempo prudencial y oportuno, una vez concluido el debate y la votación plenaria. Además, en este contexto, es menester referirse a la sentencia publicada en el Suplemento del Registro

Oficial No. 325 de 14 de mayo del 2001, que, en su parte considerativa relevante, indica:

“(...) Que, la expresión Considerar de la parte final del inciso cuarto del artículo 153, no puede ser equivalente a la de resolver, porque ese texto está previsto para el evento de que no hubiese tratamiento alguno del proyecto de Ley por parte del Congreso Nacional y evitar de este modo que se produzca lo que, en el pasado, esto es, que, sin tratamiento por parte del Congreso del proyecto, entre en vigencia la ley.

Que, por una parte, se sostiene que el Congreso no podía escindir las normas del proyecto, que debió dar un tratamiento integro a las objeciones formuladas, pero por otra en la publicación hecha por el señor Presidente de la República, se ha dado precisamente ese tratamiento, esto es escindiendo en partes a la mencionada Ley de Reforma Tributaria;

(...) Que, si como consta de la propia contestación del señor Presidente Constitucional de la República y de las actas remitidas por el señor Secretario General del Congreso Nacional, existió un allanamiento parcial, evidentemente no puede sostenerse que no hubo consideración alguna por parte del Congreso Nacional que determine que se aplique lo previsto en la parte final del inciso cuarto del artículo 153 de la Constitución Política de la República; más aún si existe una certificación del propio Secretario General del Congreso Nacional respecto de la discusión y tratamiento del veto presidencial; (...)”

En consecuencia, no se ha vulnerado el procedimiento previsto para la aprobación legislativa del proyecto de ley en materia de urgencia económica prescrito en los Arts. 135, 138 y 140 de la Constitución de la República, ni se ha violado la independencia de las funciones del Estado ni la competencia de la Asamblea Nacional del Ecuador establecida en el Art. 120 de la Carta Magna.

IV.- ANÁLISIS DE LA PRESUNTA INCONSTITUCIONALIDAD POR EL FONDO

El accionante ha fundamentado su acción pública de inconstitucionalidad en virtud de que las normas legales antes enunciadas han transgredidos los principios constitucionales de irretroactividad, seguridad jurídica y garantía de no confiscación, previstas en la Constitución de la República

Con respecto a estos antecedentes, la Procuraduría General del Estado se pronunciará sobre las normas acusadas de inconstitucionalidad, tomando en consideración:

- a) La naturaleza jurídica del régimen tributario previsto en la Ley Orgánica de Simplificación y Progresividad Tributaria y el espíritu de las normas acusadas de inconstitucionalidad;
- b) Los principios constitucionales previstos intrínsecamente en la norma acusada de inconstitucionalidad a través del análisis del test de la proporcionalidad; y,
- c) La no violación de normas constitucionales.

Asimismo, el legitimado activo alega que las normas acusadas de inconstitucionalidad han infringido el derecho a la propiedad de los constituyentes. Al respecto, partiendo del espíritu de la norma, que regula lo relativo a los cambios en el régimen tributario ecuatoriano en torno a la simplicidad y progresividad. En relación a las alegaciones efectuadas por el legitimado activo es preciso indicar que el espíritu normativo de la Ley Orgánica de Simplificación y Progresividad Tributaria es instaurar un régimen tributario simplificado que facilite a la ciudadanía el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y deberes formales; todo lo cual está enfocado en precautelar un sistema tributario con sostenibilidad fiscal a largo plazo.

La argumentación del accionante se funda en que estas las normas acusadas de inconstitucionalidad modifican el alcance de la exoneración del impuesto a la renta respecto de la distribución de dividendos a favor de sociedades, limitando dicha exención a sociedades nacionales. En ese contexto, la vigencia de la Disposición General Quinta a partir de su publicación en el Registro Oficial, implicaría *“regular situaciones económicas y jurídicas producidas con anterioridad, es decir, durante el ejercicio fiscal 2019”*.

En este orden, cabe resaltar que la base de toda relación tributaria se funda en el hecho imponible o hecho generador el cual constituye el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal. En este caso, el hecho generador se produce al momento de la distribución de dividendos, por lo que a la luz de la reforma en cuestión y lo prescrito en la disposición general quinta que se cuestiona, dicha norma jurídica afecta exclusivamente a presupuestos de hecho (distribución de dividendos) que se produzcan una vez que se encuentra vigente la norma, y aquello en ningún momento se priva de la titularidad o propiedad de dichos recursos.

Además, se debe resaltar que la Disposición General Quinta de la Ley Orgánica de Simplificación y Progresividad Tributaria, determina que, con respecto a las reformas fiscales sobre dividendos, la aplicación normativa es de carácter inmediato. Consecuentemente, la repartición de dividendos que se

efectúen a la fecha de vigencia de la norma (31 de diciembre de 2019), se registrá por las disposiciones previstas en la Ley Orgánica de Simplificación y Progresividad Tributaria. En un sentido contrario, si la distribución de dividendos se efectuó hasta el 30 de diciembre de ese año, el régimen tributario aplicable no considera las reformas previstas en la Ley Orgánica de Simplificación y Progresividad Tributaria.

En este contexto, es importante referirse a lo previsto en el Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, que entre sus disposiciones determina lo que debe entenderse como dividendos, así como el momento en el cual, para efectos tributarios, la norma considera se ha llevado a cabo su distribución:

“Art. (...). - Dividendos. - Para efectos tributarios, se considerarán dividendos y tendrán el mismo tratamiento tributario todo tipo de participaciones en utilidades, excedentes, beneficios o similares que se obtienen en razón de los derechos representativos de capital que el beneficiario mantiene, de manera directa o indirecta.

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 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.

La legislación societaria que refiere al dividendo como un derecho adquirido del beneficiario.”

También, es menester analizar que la renta es un concepto económico que se produce de manera gradual dentro de un periodo fiscal; por lo tanto, es un hecho que inicia el 01 de enero de cada año y concluye el 31 de diciembre de ese mismo año; y sobre la base de esta operación continua, se provoca un resultado final que equivale a la renta que el contribuyente obtuvo en ese periodo. Los dividendos son ingresos y en consecuencia forman parte de la renta global del contribuyente, el cual debe ser entendido como un hecho no consolidado al tiempo en que se efectuó la reforma de la Ley Orgánica de Simplificación y Progresividad Tributaria.

El impuesto a la renta, a diferencia de otros tributos como el impuesto al valor agregado (IVA) por ejemplo, comporta un hecho imponible de carácter periódico que está necesariamente sujeto a un elemento temporal. En la medida en que este elemento temporal no llegue a verificarse, todos los fenómenos de acrecimiento patrimonial que son parte del objeto del gravamen

pueden ser alcanzados por los cambios normativos en el marco del orden constitucional, pues, como se ha indicado en líneas anteriores, la proscripción constitucional de la retroactividad cobija a los hechos consumados y no las situaciones o relaciones jurídicas que subsisten hasta la culminación del periodo.

En definitiva, la norma aplicable a la distribución de dividendos será la vigente al momento de que este hecho se consume íntegramente y en consecuencia, configure la obligación principal desplegándose plenamente sus efectos jurídicos. Así lo ha concluido la jurisprudencia comparada, como lo pone de manifiesto de modo incontrastable el Tribunal Constitucional de España:

“(...) En cuanto a la retroactividad, así lo confirma expresamente el Tribunal Constitucional, que en STC 126/1987, de 16 de julio, señala en su FJ 12 que aun cuando los elementos constitutivos del hecho imponible-incluida su dimensión temporal-comenzaron a producirse antes de la entrada en vigor de la ley, el hecho imponible no se había realizado íntegramente en ese momento (el de dicha entrada en vigor de la ley nueva) y los efectos jurídicos no se había agotado, por lo que la nueva norma es aplicable sin asomo alguno de retroactividad, ya que es vigente al consumarse en todos sus extremos el hecho imponible (...)”¹.

El accionante alega, además, que el artículo 56 de la Ley Orgánica de Simplificación y Progresividad vulnera el principio de irretroactividad tributaria y el derecho a la seguridad jurídica, en vista que el hecho generador, de la contribución única y temporal, se constituye por “*los ingresos generados y gravados correspondientes a un ejercicio fiscal anterior, período en el que se encontraban vigentes otras normas tributarias y otro régimen impositivo; al tiempo que la generación de renta correspondiente a dicho ejercicio fiscal debió ya ser calculada y pagada por los contribuyentes, hasta el mes de abril de 2019, bajo las condiciones establecidas en las normas entonces vigentes*”.

Debe tomarse en cuenta que el hecho generador de la contribución temporal en examen no corresponde a los ingresos generados y gravados en el ejercicio fiscal 2018 como erróneamente afirma el accionante. Las características especiales de esta contribución, son distintas del régimen común tributario por ser de aplicación temporal y por contemplar un margen de aporte entre el 0,10% y 0,20% sobre el ingreso que se obtenga una vez superado el umbral del un millón de dólares de los Estados Unidos de América (USD\$1.000.000,00), aplicable en adelante, a las sociedades que hubieren obtenido ese o superiores ingresos durante el ejercicio fiscal 2018. Marcar tal referencia era indispensable para poder identificar tanto el hecho que

¹Queralt (Juan Martín), Lozano Serrano (Carmelo), Tejerizo López (José M.) y Casado Ollero (Gabriel), *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Vigésima séptima edición revisada y puesta al día, Tecnos, Madrid, 2016, pág. 261.

identifique y configure la contribución especial como los sujetos gravados al momento de entrada en vigencia de la ley.

Bajo esa premisa, y teniendo en consideración que las personas jurídicas declaran sus tributos progresivamente hasta el cuarto mes del año fiscal siguiente, los ingresos del período fiscal 2019, al momento de vigencia de la norma, no se mostraban aún como un ingreso pues los estados financieros de las sociedades aportantes no estaban consolidados y la declaración del impuesto a la renta no había sido efectuada, de tal forma que no se podía establecer el universo de sociedades que pudieran realizar esta contribución. Ante tales circunstancias queda claro que la referencia del período fiscal 2018, lejos de ser un elemento constitutivo de la contribución propiamente dicha, se erige como el parámetro sobre el cual las sociedades podrán tener certeza de si deben cumplir con esta contribución temporal o no. Por ende, la norma establece claramente el objeto imponible y el sujeto pasivo de la relación tributaria.

En razón de lo expuesto, es preciso analizar, adicionalmente, el test de proporcionalidad establecido por la Corte Constitucional del Ecuador, en armonía con la jurisprudencia del Sistema Interamericano de Protección de Derechos Humanos, para determinar, dentro de los parámetros prescritos en la sentencia No. 025-16-SIN-CC dictada dentro del caso No. 0047-14-IN, de 6 de abril de 2016, si la norma acusada de inconstitucionalidad protege o no un fin constitucionalmente válido, si es idónea y necesaria para garantizarlo, y si existe un debido equilibrio entre la protección y la restricción constitucional que se alegue, de conformidad con lo previsto en el numeral 2 del Art. 3 de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional:

"Art.3.- Métodos y reglas de interpretación constitucional. - Las normas constitucionales se interpretarán en el sentido que más se ajuste a la Constitución en su integralidad, en caso de duda, se interpretará en el sentido que más favorezca a la plena vigencia de los derechos reconocidos en la Constitución y que mejor respete la voluntad del constituyente. (...)

2. Principio de proporcionalidad. - Cuando existan contradicciones entre principios o normas, y no sea posible resolverlas a través de las reglas de solución de antinomias, se aplicará el principio de proporcionalidad. Para tal efecto, se verificará que la medida en cuestión proteja un fin constitucionalmente válido, que sea idónea, necesaria para garantizarlo, y que exista un debido equilibrio entre la protección y la restricción constitucional."

De la lectura de la norma constitucional antes citada, el test de proporcionalidad analiza los siguientes parámetros:

- El fin constitucionalmente perseguido;
- La idoneidad;
- La necesidad; y,
- La proporcionalidad en sentido estricto.

En primer lugar, corresponde identificar si la norma objeto del presente análisis, cumple un fin constitucionalmente válido. Al respecto, de la lectura de dicho articulado legal, se desprende que el fin constitucional de la Ley Orgánica de simplificación y Progresividad Tributaria se enfoca en garantizar una política tributaria que promueve la redistribución y el estímulo del empleo, la producción de bienes y servicios y conductas económicas responsables, previstas en el segundo inciso del Art. 300 de la Constitución de la República, así como el manejo de dichos recursos de acuerdo con el Art. 286 de la misma norma, cuyos objetos se enfocan en el Plan Nacional de Desarrollo, en miras de establecer un presupuesto que sirva a dichos objetivos.

Por ende, en ningún momento se vulnera el Art. 300 de la Constitución de la República, que establece entre sus principios que la norma tributaria no debe aplicarse de forma retroactiva; al igual que el Código Orgánico Tributario (norma de rango infra constitucional), que dispone que la vigencia de leyes tributarias tienen efectos jurídicos diferidos al siguiente período en el cual son emitidas (anual o mensual, según corresponda) lo que condiciona la aplicación de leyes tributarias al método diferido, lo cual no implica una restricción sobre el método de aplicación inmediata en una norma fiscal posterior de igual o mayor rango jurídico, debido a que, tanto la aplicación inmediata, como la diferida, son situaciones jurídicas admitidas por la Constitución de la República. Bajo esta premisa, mal se puede alegar al principio de irretroactividad como el sustento constitucional para negar la posibilidad de la aplicación inmediata de la norma y sostener al método de aplicación diferida, previsto en el artículo 11 del Código Tributario, como el único método de aplicación legal posible.

Es pertinente además señalar que el principio de irretroactividad que se previene en el artículo 300 de la Constitución de la República no es asimilable al método de aplicación diferido de la ley que establece el artículo 11 del Código Tributario; y en consecuencia, resulta impropio aducir una fractura constitucional a este principio basados en que la reforma legal acusada no es consistente con las previsiones del artículo 11 del Código Tributario, dado que la naturaleza jurídica de esta norma no es equivalente al principio de irretroactividad contenido en el artículo 300 de la Constitución de la República.

Y, en esencia, el fin constitucional de las normas acusadas se enfoca en que sus efectos jurídicos de las mismas rigen para lo venidero por lo que no tiene

asidero en el ordenamiento constitucional, la pretensión del accionante de condicionar el ejercicio de la potestad tributaria, a una sola de las modalidades de aplicación previstas por el Código Tributario, como la aplicación diferida. Más aún, en un contexto de innegable crisis económica en la cual los órganos con potestad legislativa están obligados a reaccionar.

En el mismo sentido, que la Disposición General Quinta de la Ley Orgánica de Simplificación y Progresividad Tributaria, determina que con respecto a las reformas fiscales sobre dividendos, la aplicación normativa es de carácter inmediato; de tal suerte que la repartición de dividendos que se efectúen a la fecha de vigencia de la norma (31 de diciembre de 2019), se regirá por las disposiciones previstas en la Ley Orgánica de simplificación y Progresividad Tributaria. En un sentido estricto de la norma, la reforma legal sobre dividendos afecta exclusivamente a hechos (distribución de dividendos) que se produzcan una vez que se encuentra vigente la norma; por lo tanto, bajo esta premisa, no existe motivo por el cual se pueda entender que se trata de una violación constitucional cuando la norma no tiene aplicación retroactiva ante el hecho concreto de distribución de dividendos

El Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, entre sus disposiciones determina lo que debe entenderse como dividendos, así como el momento en el cual, para efectos tributarios, la norma considera se ha llevado a cabo su distribución:

“Art. (...). - Dividendos. - Para efectos tributarios, se considerarán dividendos y tendrán el mismo tratamiento tributario todo tipo de participaciones en utilidades, excedentes, beneficios o similares que se obtienen en razón de los derechos representativos de capital que el beneficiario mantiene, de manera directa o indirecta.

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 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”.

En concordancia con estas disposiciones cabe mencionar las pertinentes de la Ley de Compañías que mencionan:

Con respecto a las compañías anónimas. -

“Art. 209.- Acordada por la junta general la distribución de utilidades, los accionistas adquieren frente a la compañía un derecho de crédito para el cobro de los dividendos que les correspondan.

Art. 289.- Los administradores de la compañía están obligados a elaborar, en el plazo máximo de tres meses contados desde el cierre del ejercicio económico anual, el balance general, el estado de la cuenta de pérdidas y ganancias y la propuesta de distribución de beneficios, y presentarlos a consideración de la junta general con la memoria explicativa de la gestión y situación económica y financiera de la compañía. (...)

Art. 298.- Sólo se pagarán dividendos sobre las acciones en razón de beneficios realmente obtenidos y percibidos o de reservas expresas efectivas de libre disposición.

La distribución de dividendos a los accionistas se realizará en proporción al capital que hayan desembolsado.

La acción para solicitar el pago de dividendos vencidos prescribe en cinco años.”

Compañías de Responsabilidad Limitada:

“Art. 118.- Son atribuciones de la junta general:

(...)

c) Aprobar las cuentas y los balances que presenten los administradores y gerentes;

d) Resolver acerca de la forma de reparto de utilidades; (...)”

En torno a las disposiciones señaladas; es previsible determinar que los dividendos son atribuibles al beneficiario en el contexto de que la empresa o negocio de la cual es participe haya obtenido ganancias por su actividad en el ejercicio económico anual; que además, el dividendo solo se constituye en un derecho de crédito del beneficiario cuando el órgano de gobierno (junta de socios, accionistas o similares) tome la resolución de distribuirlos; que el mismo se constituye en un derecho adquirido, al haberse configurado los presupuestos de hecho y derecho que lo materializan y que hace que los dividendos formen parte del patrimonio del beneficiario; evento ante el cual, este derecho no podría ser influenciado por factores que sobrevengan. Basados en estas circunstancias, es claro entender que si al tiempo en el cual entró en vigencia la Ley Orgánica de Simplificación y Progresividad Tributaria (31 de diciembre de 2019) la Junta de socios ya había resuelto el destino de dividendos por las ganancias obtenidas, no corresponde la aplicación de las reformas establecidas en la mencionada ley pues se estaría perturbando el principio de irretroactividad.

En consonancia con lo anterior, hay que señalar entonces que los dividendos sobre los cuales el órgano de gobierno no haya tomado resolución sobre su distribución al tiempo en que entró en vigencia la ley (31 de diciembre de 2019) aun cuando la empresa haya obtenido ganancias, estos dividendos se mantienen en la esfera de la mera expectativa por parte del beneficiario pues los mismos no componen todavía su patrimonio, ya que el beneficiario no puede exigir estos réditos mientras no se configure el presupuesto jurídico que le otorga el derecho de crédito sobre aquellos.

Vale para su entorno también mencionar lo que dispone el Código Civil del Ecuador en su artículo 7 al respecto:

“Art. 7.- La ley no dispone sino para lo venidero: no tiene efecto retroactivo; y en conflicto de una ley posterior con otra anterior, se observarán las reglas siguientes:

(...)

6a.- Las meras expectativas no constituyen derecho;

(...)

9a.- Todo derecho real adquirido según una ley, subsiste bajo el imperio de otra nueva; pero en cuanto al goce y cargas, y en lo tocante a la extinción, prevalecerán las disposiciones de la ley posterior; (...).”

En consecuencia, la Disposición General Quinta de la Ley Orgánica de Simplificación y Progresividad Tributaria, no tiene efectos retroactivos debido a que aquella solo rige para los efectos futuros de los dividendos cuya resolución de distribución del órgano de gobierno de una sociedad fue tomada a partir del 31 de diciembre de 2019.

En segundo lugar, y una vez que se ha determinado que la norma objeto de análisis, persigue un fin constitucionalmente válido, corresponde examinarlas a la luz de los parámetros de idoneidad, necesidad y proporcionalidad.

De acuerdo al criterio de idoneidad, una normativa cumplirá este parámetro si la norma es eficaz para el cumplimiento del fin constitucional por el cual fue establecida. Del contenido de las disposiciones legales acusadas de inconstitucionalidad se observa que esta norma es idónea para lograr el fin constitucional que persigue, esto es que, instaurar un régimen tributario simplificado que facilite a la ciudadanía el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y deberes formales; todo lo cual está enfocado en precautelar un sistema tributario con sostenibilidad fiscal a largo plazo.

En tercer lugar, respecto al parámetro de necesidad, este elemento comporta la verificación de que no exista una medida alternativa menos restrictiva de derechos que sea igualmente idónea para la consecución del fin constitucionalmente protegido; es decir, que de todas las opciones que se

tenga para la consecución de un objetivo constitucional, se deberá optar por la menos gravosa en relación a los derechos de las personas.

Con respecto a esta situación, la Constitución garantiza el derecho a la propiedad en todas sus formas, con función y responsabilidad social y ambiental. También garantiza un régimen tributario que promueva la redistribución y el empleo, la producción de bienes y servicios y conductas económicas responsables. Dichos derechos deben leerse en conjunción con las responsabilidades ciudadanas de promover el bien común y anteponer el interés general al particular (Art. 83 numeral 7 de la CRE), así como cooperar con el Estado y pagar los tributos establecidos por la ley (Art 83, numeral 15). En tal sentido, la función social inherente al derecho de la propiedad, la promoción del bien común y la prevalencia del interés general al interés particular, hacen presumir la legitimidad del ejercicio de la potestad legislativa para la creación de tributos en la medida que se sujete a los términos de la Constitución y la ley, por lo que no puede asumirse como un menoscabo o detrimento patrimonial ni que vulnere principios constitucionales como se ha explicado en líneas anteriores. Por lo que las normas acusadas de inconstitucionalidad cumplen con el parámetro de necesidad del test de proporcionalidad.

Una vez que la norma ha superado el examen de idoneidad y el examen de necesidad, corresponde establecer la proporcionalidad en sentido estricto, la cual de conformidad con el artículo 3 numeral 2 de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional, se concreta en el debido equilibrio entre la protección y la restricción constitucional. En el presente caso, se está protegiendo el fin constitucional encaminado a promover la producción de bienes y servicios, estimular el empleo y generar conductas económicas responsables.

De conformidad con las consideraciones expuestas y en atención al examen realizado en el marco del test de proporcionalidad, se desprende que la norma *in examine* no vulnera el principio constitucional de proporcionalidad y no resulta inconstitucional por cuanto el legislador, dentro su amplio margen de configuración, determinó en la Constitución de la República el fin constitucional a perseguir, cumpliendo así con la motivación prevista en el Art. 76 #7 letra l) de la Constitución de la República y respetándose la seguridad jurídica así como el principio de legalidad y las disposiciones que rigen en materia del Derecho Público en general, de acuerdo con los Arts. 82 y 226 de la Constitución de la República.

En este sentido, las normas acusadas de inconstitucionalidad han cumplido con los parámetros de motivación establecidos por la Corte Constitucional, que son la razonabilidad, la lógica y la comprensibilidad, que constan en la sentencia No. 256-18-SEP-CC, del caso No. 1090-17-EP:

“a) Razonabilidad, entendida esta como la identificación de las fuentes de derecho empleadas por la autoridad en su decisión y su relación con la naturaleza y objeto de la acción o recurso en el contexto del cual fue emitida la resolución.

b) Lógica, la misma que hace referencia a la existencia de la pertinente coherencia entre las premisas y de estas con la decisión final, así como el cumplimiento del mínimo de carga argumentativa que el derecho exige para la decisión de la que se trate; y,

c) Comprensibilidad, que hace relación a la claridad en el lenguaje utilizado en el fallo o resolución, con la finalidad de que pueda ser entendido por la generalidad de personas que conforman la sociedad”.

En tal caso, por las alegaciones efectuadas dentro de la presente acción, se podría en cuadrar en posibles contradicciones legales, por la aplicación inmediata que establece la reforma legal y la diferida que se previene en el Código Orgánico Tributario, lo cual compete ser resuelta por la aplicación de reglas de antinomias, y de existir un presunto conflicto entre dichas normas, no incumbe a la esfera de la constitucionalidad sino de la legalidad ya que, la aplicación inmediata de normas tributarias no es acto jurídico prohibido por el artículo 300 de la Constitución de la República.

Es por eso que, si los accionantes no están conformes o consideran que existe una posible antinomia entre lo regulado por la reforma legal y lo previsto en el Código Orgánico Tributario, la vía idónea no es la acción pública de inconstitucionalidad de acto normativo, sino la vía judicial ante la sede contencioso administrativo. Al respecto, la Corte Constitucional del Ecuador mediante sentencia No. 334-17-SEP-CC dictada dentro del caso No. 0240-12-EP, de 11 de octubre de 2017, ha manifestado que:

“(...) esta Corte observa que el caso puesto en su conocimiento, versa sobre un conflicto infraconstitucional relativo a la inconformidad con la interpretación de normas legales y reglamentarias (...) En este sentido, el objeto principal que motiva la presentación de la acción (...) obedece a un conflicto entre normas infraconstitucionales (...)

Al respecto, la Corte Constitucional ha señalado que, si la controversia versa sobre la normativa infraconstitucional aplicable al caso, la persona afectada debe acudir a las instancias jurisdiccionales ordinarias competentes y no a la justicia constitucional, pues esta no se encuentra facultada para resolver problemas legales que no acarreen vulneraciones de derechos constitucionales.

Además, el Pleno de la Corte Constitucional determinó que la temática relacionada con conflictos derivados entre normas de naturaleza infraconstitucional (decreto-ley), no es de competencia de la justicia constitucional, y por cuanto el ordenamiento jurídico ecuatoriano prevé la

existencia de mecanismos jurisdiccionales pertinentes, así como la existencia de autoridades competentes para tal efecto (...)

Las reclamaciones respecto a las impugnaciones a los reglamentos, actos y resoluciones de la Administración Pública, o de las personas semipúblicas o derecho privado con finalidad social o pública que contravengan normas legales son competencia de la jurisdicción contencioso administrativa.

Por lo tanto, los conflictos que se producen de la interpretación de normas infraconstitucionales y de las posibles antinomias que se presentan entre estos tipos de normas, son asuntos de mera legalidad y de análisis infraconstitucional y no constituyen asuntos de relevancia constitucional que deban ser tratados en la jurisdicción constitucional en el conocimiento y sustanciación de garantías jurisdiccionales”.

Aquello se evidencia, además, en la sentencia Nro. 0016-13-SEP-CC, claramente estableció como regla de aplicación obligatoria:

“(...) Las reclamaciones respecto a las impugnaciones a los reglamentos, actos y resoluciones de la Administración Pública, o de las personas semipúblicas o de derecho privado con la finalidad social o pública que contravengan normas legales son competencia de la jurisdicción contencioso administrativa (...) cuando se demande una presunta antinomia entre normas de rango infraconstitucional deberá acudir al recurso de anulación u objetivo como el mecanismo jurisdiccional ordinario pertinente e idóneo propio de la jurisdicción contencioso administrativa para atender dicha problemática. (...)”.

Por ende, el control abstracto no corresponde efectuarse en este caso en particular, en virtud de lo expresado en la Sentencia No. 110-14-SEP-CC dictada en el caso No. 1733-11-EP, en la que la Corte Constitucional señaló lo siguiente:

“(...) El control abstracto de constitucionalidad, dentro del cual se incluye la acción de inconstitucionalidad de norma, es un mecanismo que tiene por finalidad garantizar la unidad y coherencia del ordenamiento jurídico a través de la identificación y la eliminación de las incompatibilidades normativas, por razones de fondo y forma, entre las normas constitucionales y las demás disposiciones que integran el sistema jurídico (...)”.

V.- CONCLUSIONES

Las normas acusadas de inconstitucionalidad no son disposiciones inconstitucionales, y no violan ninguna norma de rango constitucional ni derechos garantizados por la Carta Magna. Existe claramente un procedimiento que cumple con las garantías del debido proceso, y la seguridad jurídica establecidas en la Constitución de la República del Ecuador.

Es por eso que, al tomar en consideración los principios y reglas del control abstracto previstas en el Art. 76 de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional, el accionante no ha cumplido con las previstas en los numerales 2, 4, 6 y letra b) del numeral 9, respectivamente:

“Art. 76.- Principios y reglas generales.- El control abstracto de constitucionalidad se regirá por los principios generales del control constitucional previstos por la Constitución y las normas constitucionales, la jurisprudencia y la doctrina. En particular, se regirá por los siguientes principios:

(...)

2. Presunción de constitucionalidad de las disposiciones jurídicas.- Se presume la constitucionalidad de las disposiciones jurídicas.

(...)

4. Permanencia de las disposiciones del ordenamiento jurídico.- El examen de constitucionalidad debe estar orientado a permitir la permanencia de las disposiciones en el ordenamiento jurídico.

(...)

6. Declaratoria de inconstitucionalidad como último recurso.- Se declarará la inconstitucionalidad de las disposiciones jurídicas cuando exista una contradicción normativa, y por vía interpretativa no sea posible la adecuación al ordenamiento constitucional.

(...)

9. Configuración de la unidad normativa.- Se presume la existencia de unidad normativa en los siguientes casos: (...)

b) Cuando no es posible producir un fallo sobre una disposición jurídica expresamente demandada, sin pronunciarse también sobre otra con la cual guarda una conexión estrecha y esencial (...).”

Es decir, al haberse emitido la norma legal acusada de inconstitucionalidad después de la entrada en vigencia de la Constitución de la República del

Ecuador, esto es a partir de octubre de 2008, dichas normas gozan de la presunción de constitucionalidad, y es deber del accionante demostrar que el cuestionamiento de dichas normativas no se trata de temas de legalidad y que tienen relevancia constitucional, y romper así con dicha presunción. Sin embargo, cabe resaltar que el accionante no ha dado cumplimiento con lo dispuesto en el numeral 5 letra b) del Art. 79 de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional, que dice:

*“Art. 79.- Contenido de la demanda de inconstitucionalidad.- La demanda de inconstitucionalidad contendrá: (...)
5. Fundamento de la pretensión, que incluye: (...)
b) Argumentos claros, ciertos, específicos y pertinentes, por los cuales se considera que exista una incompatibilidad normativa (...).”*

VI.- PETICIÓN

Por todas las consideraciones expuestas, solicito que el Pleno de la Corte Constitucional del Ecuador, mediante sentencia y de conformidad con lo prescrito en los Arts. 89, 90 y 91 de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional, rechace la presente acción, por carecer de sustento jurídico y en consecuencia, se declare la constitucionalidad de las normas legales acusadas de inconstitucionalidad.

En virtud del estado de excepción decretado y en razón de utilizar los medios más eficaces para las comunicaciones/notificaciones entre los sujetos procesales, como lo son los medios electrónicos, de acuerdo con el Art. 86 numeral 2 letra d) de la Constitución de la República, Art. 8 numeral 4 de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional, en concordancia con lo dispuesto en el Art. 129 numeral 3 y Art. 130 numeral 5 del Código Orgánico de la Función Judicial, y al haberse habilitado la ventanilla virtual por parte del Consejo de la Judicatura, suscribo el presente documento con firma electrónica, de acuerdo con lo dispuesto en el Art. 147 del Código Orgánico de la Función Judicial y la Ley Orgánica de Comercio Electrónico, Firmas Electrónicas y Mensajes de Datos.

Adjunto copia certificada del documento que acredita la calidad con la que comparezco.

Notificaciones que me correspondan las recibiré en las siguientes direcciones electrónicas: marco.proanio@pge.gob.ec, alexandra.mogrovejo@pge.gob.ec, jpmunizaga@pge.gob.ec y asegura@pge.gob.ec . Además, en la casilla constitucional No. 018.

Dr. Marco Proaño Durán
**DIRECTOR NACIONAL DE PATROCINIO
DELEGADO DEL PROCURADOR GENERAL DEL ESTADO
MAT. 17-1998-87 FORO DE ABOGADOS**

*Elaborado por: Ab. Erika Segura Ronquillo
Aprobado por: Dra. Alexandra Mogrovejo*