

Quito, D.M., 01 de noviembre de 2023

CASO 2251-18-EP

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

SENTENCIA 2251-18-EP/23

Resumen: La Corte Constitucional desestima la acción extraordinaria de protección presentada en contra de una sentencia de la Corte Nacional de Justicia en un proceso contencioso tributario. Se concluye que no se vulneró el derecho a la seguridad jurídica, puesto que no se evidencia una valoración propia y expresa acerca de la aplicabilidad del inciso 3 del artículo 156 de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria.

1. Antecedentes procesales

1. El 14 de mayo de 2014, Jaime Guillermo Talbot Dueñas, en calidad de gerente general y representante legal del Banco del Austro S.A. (“**banco**”) presentó una acción de impugnación en contra del acta de determinación definitiva¹ 0120130100084 emitida por el Servicio de Rentas Internas (“**SRI**”).² El proceso recayó en el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario No. 3 con sede en Cuenca, provincia del Azuay (“**Tribunal Contencioso Tributario**”).³
2. El 05 de mayo de 2016, el Tribunal Contencioso Tributario rechazó la acción presentada.⁴ Inconforme con la decisión, el banco interpuso recurso de casación.

¹ El acta impugnada dispuso tres pagos: i) el impuesto a la salida de divisas de enero a diciembre de 2011; ii) los intereses generados una vez aplicada la imputación al pago del impuesto a la salida de divisas por el periodo antes mencionado; y, iii) el recargo contemplado en el artículo 90 del Código Tributario relativo a que “la obligación tributaria así determinada causará un recargo del 20% sobre el principal”.

² En su demanda, el banco alegó que

es al funcionario que emite el documento a quien debía presentar los justificativos necesarios para el desvanecimiento de las glosas establecidas, lo que concluyó en una situación de obstaculización del ejercicio pleno de mi derecho a la defensa, y consecuentemente, acarreó la invalidez o nulidad del acto contenido en el Acta Borrador de Determinación y consecuentemente del Acta Definitiva de determinación, pues no permitió conocer quien (sic) la emitió y si tiene la competencia para hacerlo.

A criterio del banco, se vulneraron sus derechos al debido proceso en la garantía de defensa y la seguridad jurídica, por lo que solicitó que se deje sin efecto la actuación administrativa que determinó las glosas impuestas.

³ El proceso fue signado con el número 01501-2014-0061.

⁴ El Tribunal Contencioso Tributario consideró que: i) el SRI sí identificó al responsable del procedimiento de determinación; ii) el SRI no vulneró el derecho a la defensa del banco al no aceptar su pretensión en el reclamo administrativo; y, iii) de acuerdo a la resolución de 04 de mayo de 2011 de la Corte Nacional de Justicia, “el

3. El 12 de julio de 2016, el congreso de la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia (“**Sala Nacional**”) inadmitió a trámite el recurso interpuesto.⁵ Frente a esto, el banco interpuso recurso de revocatoria, mismo que fue rechazado el 26 de julio de 2016.
4. El 15 de agosto de 2016, el banco presentó una acción extraordinaria de protección en contra de la sentencia de 05 de mayo de 2016, así como del auto de 12 de julio de 2016.
5. El 11 de octubre de 2017, la Corte Constitucional, mediante sentencia 342-17-SEP-CC, dispuso dejar sin efecto el auto de 12 de julio de 2016 y ordenar que una nueva conformación de la Sala Nacional conozca y resuelva la admisibilidad del recurso de casación interpuesto por el banco.⁶ El 30 de noviembre de 2017, la Sala Nacional admitió a trámite la causa.
6. El 06 de julio de 2018, la Sala Nacional resolvió no casar la sentencia de 05 de mayo de 2016; y, “consecuentemente, se ratific[ó] la validez y legitimidad de la Resolución (...) de 14 de abril de 2014, expedida por el Director Regional del Austro del Servicio de Rentas Internas”.⁷ Frente a esto, el banco interpuso recursos de ampliación y aclaración. El 26 de julio de 2018, la Sala Nacional rechazó los recursos interpuestos.
7. El 27 de agosto de 2018, el Banco del Austro S.A. presentó una acción extraordinaria de protección en contra de la sentencia de 06 de julio de 2018, y del auto de 26 de julio de 2018, emitidos por la Sala Nacional.
8. Posteriormente, una vez posesionada la jueza constitucional Karla Andrade Quevedo, por sorteo realizado el 19 de marzo de 2019, le correspondió el conocimiento del presente caso.⁸

precepto normativo tiene naturaleza sancionatoria y como tal ha de aplicarse”, en tal sentido se justificó que se aplique el recargo.

⁵ La Sala Nacional concluyó que el banco: i) no determinó cómo el juzgador incurrió en la falta de motivación, ni de qué manera el fallo fue contradictorio e incompatible; ii) en referencia a la aplicación indebida, no determinó cuál era la norma que debía ser aplicada en el caso en concreto; iii) sobre la falta de aplicación normativa, no identificó las razones por las cuales debía ser aplicada la norma propuesta, ni demostró la trascendencia del vicio en la decisión a la que arribó el juzgador.

⁶ La Corte Constitucional “concluye que ante el cumplimiento del parámetro de la razonabilidad y en razón del incumplimiento de los requisitos de la lógica y comprensibilidad, ha tenido lugar una vulneración del derecho al debido proceso en su garantía de motivación”.

⁷ En sede casacional, el proceso fue signado con el número 17751-2016-0366.

⁸ El 15 de abril de 2019, el Tribunal de la Sala de Admisión solicitó al banco aclarar y completar su demanda. Posteriormente, el 25 de abril de 2019, al verificar que el banco no dio cumplimiento a lo solicitado, decidió

9. El 07 de agosto de 2019, la Sala de Admisión de la Corte Constitucional⁹ admitió a trámite la demanda de acción extraordinaria de protección.
10. En auto de 16 de agosto de 2023, la jueza sustanciadora avocó conocimiento del caso y solicitó el informe de descargo a la autoridad judicial accionada.

2. Competencia

11. En los artículos 94 y 437 de la Constitución y el artículo 191 numeral 2 literal d) de la LOGJCC, se establece la competencia de la Corte Constitucional para decidir sobre las acciones extraordinarias de protección en contra de sentencias, autos definitivos y resoluciones con fuerza de sentencia que han vulnerado derechos constitucionales.

3. Argumentos de los sujetos procesales

3.1. Argumentos del Banco del Austro S.A.

12. El banco alega como vulnerado el derecho a la seguridad jurídica, contemplado en el artículo 82 de la CRE. También señala como vulnerados los principios de reserva de ley e irretroactividad, prescritos en los artículos 300 y 301 de la CRE.
13. En tal sentido, a su criterio, los jueces de la Sala Nacional vulneran el derecho a la seguridad jurídica, puesto que “hacen caso omiso de los mandatos constitucionales y legales y [...] [hacen] válida una decisión administrativa tributaria que [...] atenta de manera directa con el principio de irretroactividad”.
14. Específicamente sobre este principio, el banco considera que la Sala Nacional “avala jurisdiccionalmente una decisión de la administración tributaria, sustentando su decisión en una norma posterior a los hechos generadores, esto es porque el artículo 156 numeral 3 que entro (sic) a regir a partir del 24 de noviembre de 2011, no puede normar el pago de un impuesto generado entre enero y octubre del mismo año”.

inadmitir a trámite la acción extraordinaria de protección. Frente a esto, el banco pidió la revocatoria del auto de 25 de abril de 2019, misma que fue negada el 30 de mayo de 2019. No obstante, mediante auto de 19 de junio de 2019, el Tribunal evidenció que el banco no fue debidamente notificado con el pedido de 15 de abril de 2019. Por lo tanto, dispuso dejar sin efecto el auto de 25 de abril de 2019 y nuevamente solicitó al banco que aclare y complete la demanda. El banco dio cumplimiento a lo solicitado por el Tribunal el 10 de julio de 2019.

⁹ El Tribunal de la Sala de Admisión estuvo conformado por la jueza constitucional Karla Andrade Quevedo y los jueces constitucionales Alí Lozada Prado y Enrique Herrera Bonnet.

15. En referencia a la presunta vulneración del principio a la reserva de ley en materia tributaria, el banco afirma que la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria no fue creada para “gravar actividades financieras o comerciales realizadas en el exterior por personas jurídicas ecuatorianas”. Por lo tanto, plantea que “el SRI y el juez en la sentencia cuya constitucionalidad se impugna, consideran que es posible crear o modificar tributos a través de un acto administrativo reglamentario”.
16. En virtud de lo expuesto, el banco solicitó que se deje sin efecto la sentencia impugnada y se declare la inconstitucionalidad conexa del artículo 17 del Código Tributario.

3.2. Argumentos de la autoridad judicial accionada

17. El 23 de agosto de 2023, Gilda Rosana Morales Ordóñez, en calidad de presidenta de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, remitió a esta Corte lo solicitado en el párrafo 8 *ut supra* “para efectos de que sea considerado como informe motivado” y transcribió la sentencia de 06 de julio de 2018, así como el auto de 26 de julio de 2018, emitidos por la anterior conformación de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.

4. Planteamiento del problema jurídico

18. En una sentencia de acción extraordinaria de protección, los problemas jurídicos surgen, principalmente, de los cargos formulados por la parte accionante que se dirigen al acto procesal objeto de la acción por considerarlo lesivo de un derecho fundamental.¹⁰
19. De la revisión de la demanda, si bien se impugnó el auto de 26 de julio de 2018, que rechazó los recursos de aclaración y ampliación interpuestos, el banco no presentó argumentos respecto del mismo. De modo que, ni aún haciendo un esfuerzo razonable es posible identificar argumentos claros y completos en torno a esta decisión; razón por la cual, esta Corte se ve impedida de formular un problema jurídico al respecto.¹¹ En tal sentido, el análisis constitucional se limitará a la sentencia de casación emitida por la Sala Nacional.
20. Sobre la presunta transgresión del principio de reserva de ley en materia tributaria, se observa que dicha disposición *per se* no se refiere a derechos en particular que puedan

¹⁰ CCE, sentencia 1967-14- EP/20, de 13 de febrero de 2020, párr. 16.

¹¹ *Ibíd*, párr. 21.

ser reclamados a través de acción extraordinaria de protección ante esta Magistratura. En esa línea, como se ha sostenido en decisiones previas,¹² al no presentarse argumentos sobre vulneraciones vinculadas a derechos constitucionales puntuales, las normas señaladas y los argumentos conexos a ellas no pueden ser objeto de análisis.

21. Ahora bien, en atención a los cargos respecto del principio de irretroactividad en materia tributaria y el derecho a la seguridad jurídica (párrafos 13 y 14 *ut supra*), este Organismo evidencia que guardan una misma línea argumentativa, ya que el banco cuestiona la aplicación retroactiva del inciso 3 del artículo 156 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria¹³ (“**Ley Reformatoria**”) que habría realizado la autoridad judicial accionada, toda vez que aquella norma habría sido expedida de forma posterior al hecho generador del impuesto a la salida de divisas. De tal forma, para evitar la reiteración argumental, ambos cargos se responderán a través del siguiente problema jurídico: *¿La Sala Nacional aplicó retroactivamente el inciso 3 del artículo 156 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria, vulnerando el derecho a la seguridad jurídica del Banco del Austro S.A.?*

5. Resolución del problema jurídico

5.1. ¿Vulneró la Sala Nacional el derecho a la seguridad jurídica del Banco del Austro S.A. por haber aplicado retroactivamente el inciso 3 del artículo 156 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria?

¹² CCE, sentencias 742-13-EP/19, 04 de diciembre de 2019, párr. 29; 838-14-EP/19, 11 de diciembre de 2019, párr. 17; 1914-16-EP/21, 10 de febrero de 2021, párr. 18; 3020-17-EP/23, 18 de enero de 2023, párr. 18.

¹³ Art. 156.- Hecho generador. - El hecho generador de este impuesto lo constituye la transferencia o traslado de divisas al exterior en efectivo o a través del giro de cheques, transferencias, envíos, retiros o pagos de cualquier naturaleza con excepción de las compensaciones realizados con o sin la intermediación de instituciones del sistema financiero. Cuando el hecho generador se produzca con intervención de las instituciones del sistema financiero, será constitutivo del mismo el débito a cualesquiera de las cuentas de las instituciones financieras nacionales e internacionales domiciliadas en el Ecuador que tenga por objeto transferir los recursos financieros hacia el exterior.

Todo banco extranjero que opere en el Ecuador, mensualmente deberá declarar que han pagado el Impuesto quienes hayan efectuado remesas de dinero, aun cuando sea bajo un sistema de courier o sistema expreso, en sobre cerrado, de que tenga conocimiento la institución financiera. Todos los couriers autorizados para operar en el Ecuador, antes de tramitar cualquier envío al exterior, deberán recabar del ordenante una declaración en formulario, del que sea destinatario el Servicio de Rentas Internas, expresando que en el sobre o paquete no van incluidos cheques o dinero al exterior.

Todo pago efectuado desde el exterior por personas naturales o sociedades ecuatorianas o extranjeras domiciliadas o residentes en el Ecuador, se presume efectuado con recursos que causen el ISD en el Ecuador, aún cuando los pagos no se hagan por remesas o transferencias, sino con recursos financieros en el exterior de la persona natural o la sociedad o de terceros. (...)

22. El artículo 82 de la Constitución prescribe que la seguridad jurídica “se fundamenta en el respeto a la Constitución y en la existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por las autoridades competentes”. Así pues, se desprenden dos supuestos: (i) la preexistencia de normas previas, claras y públicas; y, (ii) la aplicación de normas vigentes, tornando predecible al ordenamiento jurídico.¹⁴
23. Concretamente, respecto a este segundo supuesto, el derecho a la seguridad jurídica comprende el deber de los administradores de justicia de aplicar, en lo sustantivo, las normas que se encontraban vigentes al momento de suscitarse el acto jurídico a ser analizado; y no la normativa vigente a la época de la reclamación.¹⁵
24. Así, específicamente sobre el principio de irretroactividad, la Corte Constitucional ha establecido que

La retroactividad resulta estrictamente excepcional puesto que, si la Constitución permitiera en general la aplicación retroactiva de las normas, se anularía el derecho a la seguridad jurídica, pues sería imposible para las personas obtener certeza en sus relaciones jurídicas, ya que sus comportamientos pasados podrían originarse consecuencias futuras, desconocidas e imposibles de prever al momento de realizar la conducta.¹⁶

25. En el caso *in examine*, el banco considera que la sentencia impugnada vulnera su derecho a la seguridad jurídica porque la Sala Nacional aplicó una norma de manera retroactiva. Explica que el inciso 3 del artículo 156 de la Ley Reformatoria fue publicado en el Registro Oficial Suplemento 583 de 24 de noviembre de 2011, mientras que el período fiscal que fue gravado en el acta de determinación definitiva emitida por el SRI, corresponde a transacciones realizadas entre enero y octubre de ese mismo año.
26. De la revisión del caso, se constata que en el recurso de casación se alegó la falta de aplicación del artículo 156 de la Ley Reformatoria al amparo de la causal primera del artículo 3 de la Ley de Casación.¹⁷ Sin embargo, en la fase de admisión, la conjueza de la Sala Nacional inadmitió a trámite el cargo referido.¹⁸

¹⁴ CCE, sentencia 17-14-IN/20, 24 de junio de 2020, párr. 20 y sentencia 914-17-EP/22, 29 de junio de 2022, párr. 16.

¹⁵ CCE, sentencia 1127-16-EP/21, 23 de junio de 2021, párr. 21.

¹⁶ *Ibíd*, párr. 64.

¹⁷ Art. 3.- Causales. - El recurso de casación sólo podrá fundarse en las siguientes causales:

1ra. Aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, en la sentencia o auto, que hayan sido determinantes de su parte dispositiva.

¹⁸ La Sala Nacional indicó que

27. No obstante de aquello, se identifica que la Sala Nacional, en sentencia, hizo mención al artículo en el siguiente sentido:

v) En cuanto al cargo de falta de aplicación del art. 14 del Código Tributario, esta Sala Especializada considera que se constituyen en normas supletorias las que son llamadas a aplicarse cuando exista omisión u oscuridad (sic) o falta de elementos en la norma de la materia y que son suplidos por otra norma para su correcta aplicación, no obstante, al existir normas expresas en la materia tributaria y que fueron aplicadas en este caso, como son el art. 156 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador (aplicable según su vigencia) y los arts. 15, 16, 17 y 68 del Código Tributario, a criterio de este Tribunal de Casación, y en observancia a la especialidad de las normas antes referidas, éstas priman sobre las normas supletorias, en consecuencia no es adecuado utilizar normas supletorias para la resolución de la litis, ya que de la correcta interpretación de los artículos antes mencionados, no se evidencia que se deban emplear normas del Código Civil para resolver el caso y menos el art. 1671 del Código Civil que como quedó señalado en líneas precedentes no es el llamado para resolver el caso.

28. Por lo expuesto, esta Magistratura constata que, en la decisión impugnada, la Sala Nacional no resolvió sobre la aplicabilidad del inciso 3 del artículo 156 de la Ley Reformatoria en el caso concreto, en virtud de que estableció que “por el principio dispositivo, que rige también para el recurso de casación, los límites dentro de los cuales se efectuará el control de legalidad de la sentencia impugnada, son los expuestos por el recurrente en su recurso y posteriormente admitidos por la Conjueza de esta Sala”.

29. En consonancia con lo anterior, esta Corte advierte que, si bien la Sala Nacional, al citar lo expuesto por el Tribunal Contencioso Tributario, se refirió a la aplicación del artículo 156 de la Ley Reformatoria de manera ejemplificativa y no hizo una valoración acerca de la aplicabilidad del mismo, menos aún de su inciso 3, puesto que este cargo no fue admitido a trámite en auto de 30 de noviembre de 2017.

30. En virtud de las consideraciones expuestas *ut supra*, esta Corte verifica que la Sala Nacional no aplicó el inciso 3 del artículo 156 de la Ley Reformatoria en su sentencia; por lo tanto, no es posible concluir que se realizó una aplicación retroactiva del mismo.

la norma [art. 156 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador] ha sido referida por el tribunal de instancia en la sentencia, en el punto 6.3 de la sentencia, por lo que la exposición presentada a título de fundamentación del cargo deviene en incongruente y exenta de lógica, pues no cabe sostener que una norma referida expresamente en la sentencia, haya sido ignorada. Dado que este error en la selección del vicio torna inadmisibles la impugnación, resulta inoficioso continuar en el análisis formal del cargo propuesto.

31. En consecuencia, se desestima el cargo de vulneración del derecho a la seguridad jurídica.

6. Decisión

En mérito de lo expuesto, administrando justicia constitucional y por mandato de la Constitución de la República del Ecuador, el Pleno de la Corte Constitucional resuelve:

1. Desestimar la acción extraordinaria de protección 2251-18-EP.
2. Disponer la devolución del expediente al juzgado de origen.
3. Notifíquese y archívese.

Alí Lozada Prado
PRESIDENTE

Razón: Siento por tal, que la sentencia que antecede fue aprobada por el Pleno de la Corte Constitucional con ocho votos a favor de los Jueces Constitucionales Karla Andrade Quevedo, Alejandra Cárdenas Reyes, Carmen Corral Ponce, Jhoel Escudero Soliz, Alí Lozada Prado, Teresa Nuques Martínez, Richard Ortiz Ortiz y Daniela Salazar Marín; y, un voto salvado del Juez Constitucional Enrique Herrería Bonnet, en sesión jurisdiccional ordinaria de miércoles 01 de noviembre de 2023.- Lo certifico.

Firmado electrónicamente
Aída García Berni
SECRETARIA GENERAL

SENTENCIA 2251-18-EP/23

VOTO SALVADO

Juez Constitucional Enrique Herrera Bonnet

Respetando el criterio de la sentencia aprobada el 1 de noviembre de 2023, me separo del voto de mayoría por las siguientes consideraciones: (i) que la Corte Nacional sí aplicó el artículo 156 de la Ley Reformatoria, y (ii) que aplicó retroactivamente su tercer inciso.

1. Antecedentes de la controversia

1. En 2012, el Servicio de Rentas Internas (“SRI”) realizó un examen al Banco del Austro C.A. (“**Banco**”) sobre el cumplimiento de obligaciones relativas al ISD. El periodo de revisión fue de enero de 2011 hasta diciembre de 2012. En 2013, el SRI concluyó que el Banco realizó “compensaciones internacionales” que generaron ISD. Según el SRI, el esquema fue el siguiente:

El Banco opera en Ecuador y en el extranjero. Un usuario recibe un pago en el exterior. El Banco, en vez de transferir los fondos del exterior al Ecuador, mantiene los fondos en el extranjero. A su vez, el Banco transfiere de su patrimonio en Ecuador hacia la cuenta local del usuario. De esta forma, el Banco incrementa su patrimonio en el exterior (a través del pago realizado al usuario), a costa de una disminución en su patrimonio en Ecuador (a través de una transferencia del Banco hacia el usuario).

2. El Banco impugnó la determinación tributaria en sede judicial. El Banco fundamentó su impugnación en el artículo 1617 del Código Civil, que contiene los requisitos para que se configure una compensación. Según el Banco, no se cumplen uno de estos requisitos, siendo este, que ambas partes sean recíprocamente acreedoras y deudoras; pues, las transacciones fueron realizadas entre la cuenta del Banco en el extranjero y la cuenta del Banco en Ecuador. No existieron dos personas recíprocamente acreedoras y deudoras, sino que todo fue un movimiento interno del Banco.
3. El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario No. 3 con sede en Cuenca (“**TDCT**”) falló en favor del SRI, sin analizar la compensación a la luz del derecho civil.
4. El Banco interpuso recurso de casación. Entre otros argumentos, sostuvo la falta de aplicación del artículo 156 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria (“**Ley Reformatoria**”) y el artículo 14 del Código Tributario. El artículo 156 de la Ley

Reformatoria se refiere al hecho generador del ISD. El artículo 14 del Código Tributario se refiere a la aplicación de normas subsidiarias, cuando la legislación tributaria contenga normas sobre una materia en específico.

5. La Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia (“**Corte Nacional**”) conoció el recurso. El cargo sobre la falta de aplicación del artículo 156 de la Ley Reformatoria fue inadmitido mediante auto de 30 de noviembre de 2017. El cargo sobre la falta de aplicación del artículo 14 del Código Tributario fue desestimado en sentencia de 6 de julio de 2018, de la siguiente forma:

En cuanto al cargo de falta de aplicación del art. 14 del Código Tributario, esta Sala Especializada considera que se constituyen en normas supletorias [...] no obstante, al existir normas expresas en la materia tributaria y que fueron aplicadas en este caso, como son el art. 156 de la Ley Reformatoria [...] (aplicable según su vigencia) y los arts. 15, 16, 17 y 68 del Código Tributario, [...] en observancia a la especialidad de las normas antes referidas, éstas priman sobre las normas supletorias, [...] no se evidencia que se deban emplear normas del Código Civil para resolver el caso y menos el art. 1671 del Código Civil.

6. El 15 de agosto de 2016, el Banco propuso una acción extraordinaria de protección. En su demanda, entre otros, el Banco propuso un cargo sobre la aplicación retroactiva del tercer inciso del artículo 156 de la Ley Reformatoria.

2. Análisis

2.1. Sobre la aplicación del artículo 156 de la Ley Reformatoria

7. La sentencia de mayoría consideró que la Corte Nacional no aplicó el artículo 156 de la Ley Reformatoria, por dos razones. Primero, porque el cargo sobre la aplicación del artículo 156 de la Ley Reformatoria fue inadmitido. Segundo, porque, si bien la Corte Nacional citó el artículo 156 de la Ley Reformatoria al desestimar otro cargo, no se pronunció sobre su aplicación, sino sobre la aplicación del artículo 14 del Código Tributario. No comparto esta segunda razón.
8. Si bien la Corte Nacional inadmitió el cargo sobre la aplicación del artículo 156 de la Ley Reformatoria, el hecho de que la Corte Nacional no haya analizado un cargo concreto sobre dicho artículo, no implica necesariamente que no lo haya aplicado en otros segmentos de la sentencia.

9. Al contrario, el artículo 156 de la Ley Reformatoria sí fue aplicado en el cargo sobre la falta de aplicación del artículo 14 del Código Tributario. Según el Banco, el TDCT debió aplicar el artículo 14 de la norma *ibidem*; pues, de haberlo hecho, habría aplicado -a su vez- el artículo 1617 del Código Civil; y se habría percatado que no se cumplen los requisitos para que exista una compensación. La Corte Nacional desestimó este cargo de la siguiente forma. El artículo 14 del Código Tributario habilita la aplicación de legislación subsidiaria (como el Código Civil), únicamente si la legislación tributaria no contiene normas al respecto. Ahora bien, la Corte Nacional consideró que no es necesaria la aplicación de normas subsidiarias, por cuanto la legislación tributaria sí contiene normas específicas sobre la compensación. Estas normas serían los artículos 15, 16, 17 y 68 del Código Tributario, y el artículo 156 de la Ley Reformatoria.
10. Cabe señalar que los artículos 15, 16, 17 y 68 del Código Tributario no tienen ninguna relevancia. El artículo 15 versa sobre el concepto de la obligación tributaria; el artículo 16 versa sobre el hecho generador de manera general, el artículo 17 versa sobre la calificación de manera general, y el artículo 68 versa sobre la facultad determinadora del SRI. Ninguna de estas normas se refiere a la compensación.
11. Por otro lado, el artículo 156 de la Ley Reformatoria sí versa sobre la compensación (párrafo 15 *infra*).
12. Siguiendo la lógica de la Corte Nacional, la única forma de sostener que la aplicación del artículo 14 del Código Tributario era innecesaria, era por la existencia de una norma específica sobre la compensación, esto es, el artículo 156 de la Ley Reformatoria únicamente.
13. Entonces, es evidente que, para desestimar el cargo de la aplicación del artículo 14 del Código Tributario, era imperativo **aplicar** el artículo 156 de la Ley Reformatoria. Dicho en negativo, si no existiese el artículo 156 de la Ley Reformatoria, no sería posible concluir que la legislación tributaria sí contempla una norma sobre la compensación; y por lo mismo, que el artículo 14 del Código Tributario y 1617 del Código Civil eran superfluos. Lo que deja en evidencia que sí se aplicó el artículo 156 de la Ley Reformatoria.

2.2. Sobre la aplicación retroactiva del inciso tercero de la Ley Reformatoria

14. Como se dejó en evidencia, el artículo 156 de la Ley Reformatoria sí fue aplicado y dicha norma sí estaba vigente durante el periodo de la determinación tributaria (enero de 2011);

sin embargo, únicamente su tercer inciso no entraba en vigencia, al haber sido agregado recién en noviembre de 2011. De ahí, que en la sentencia de mayoría se haya desestimado una aplicación retroactiva, por cuanto la Corte Nacional “no hizo una valoración propia y expresa [...] de su inciso 3”. Discrepo respecto de esta afirmación, toda vez que considero que la Corte Nacional, además de aplicar el artículo 156 de la Ley Reformatoria, aplicó específicamente su tercer inciso, por los siguientes motivos.

15. El artículo 156 de la Ley Reformatoria versa sobre el hecho generador del ISD. Está compuesto por cuatro incisos. Cada inciso se refiere a un hecho generador distinto:

15.1. El primer inciso versa sobre el hecho generador de manera general. Contiene el supuesto de hecho, que es la transferencia de divisas desde el Ecuador hacia el exterior. Este supuesto no es aplicable al caso que nos ocupa. Primero, porque la compensación que acusa el SRI al Banco son “compensaciones internacionales”, a través de transferencias acontecidas desde el exterior hacia el Ecuador, no viceversa. Segundo, porque la versión actual del inciso expresamente dice “con excepción de las compensaciones realizados con o sin la intermediación de instituciones del sistema financiero”. Es decir, este inciso excluye expresamente la compensación.

15.2. El segundo inciso versa sobre la obligación que tienen los bancos de informar sobre el pago del ISD de las personas que efectúen remesas. Este inciso tampoco contempla la compensación.

15.3. El tercer inciso se refiere a las transferencias en el exterior por personas domiciliadas en Ecuador. El inciso establece ciertos supuestos en los que las transferencias en el exterior se presumen realizadas con recursos que causan ISD. Este inciso sí es aplicable a la controversia. Pues, según considera el SRI, el Banco habría realizado “compensaciones internacionales” a través de un esquema de transferencias en el exterior.

15.4. El cuarto inciso versa sobre el ISD por exportación de bienes o servicios generados en Ecuador. Este inciso tampoco es aplicable al caso. El inciso versa sobre el cobro de bienes o servicios prestados en Ecuador, pero pagados en el extranjero. Mientras que, el hecho que aqueja el SRI es que el Banco conservó capitales en el extranjero, y efectuó pagos de su patrimonio en Ecuador. Por ello, tampoco es aplicable a la controversia.

16. Del análisis quedó claro que solo el tercer inciso del artículo 156 de la Ley Reformatoria versa sobre la compensación internacional para efectos del ISD. Retomando la idea de la sección 2.1 *supra*, la Corte Nacional desestimó el cargo del artículo 14 del Código Tributario por cuanto existía una norma específica sobre la compensación. Sin embargo, como fue expuesto, no todo el artículo 156 de la Ley Reformatoria versa sobre la compensación, sino únicamente su tercer inciso. Así, el ejercicio argumentativo de la Corte Nacional se basó específicamente en el tercer inciso.
17. A mayor abundamiento, la misma Corte Nacional reconoció que este inciso no estaba vigente. Al momento de aplicar el artículo 156 de la Ley Reformatoria, advierte que es “aplicable según su vigencia”. La misma Corte Nacional pretendió excluir parcialmente la norma para el periodo cuando no estaba vigente. El problema con este criterio es que únicamente el tercer inciso se refiere a la compensación para efectos de ISD. Por lo que, independiente de la reserva que presentó la Corte Nacional, inevitablemente aplicó su tercer inciso a todo el periodo de revisión.
18. En conclusión, (i) la Corte Nacional aplicó específicamente el tercer inciso del artículo 157 de la Ley Reformatoria, y al hacerlo, (ii) aplicó de forma retroactiva una norma. Por lo tanto, a mi criterio, la demanda debió haber sido aceptada y se debió retrotraer el proceso.

Enrique Herrería Bonnet
JUEZ CONSTITUCIONAL

Razón: Siento por tal que el voto salvado del Juez Constitucional Enrique Herrería Bonnet, anunciado en la sentencia de la causa 2251-18-EP, fue presentado en Secretaría General el 16 de noviembre de 2023, mediante correo electrónico a las 10:08; y, ha sido procesado conjuntamente con la sentencia.- Lo certifico.

Firmado electrónicamente
Aída García Berni
SECRETARIA GENERAL