

Quito, D.M., 16 de agosto de 2023

CASO 24-20-IN

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

SENTENCIA 24-20-IN/23

Resumen: La Corte Constitucional desestima la acción pública de inconstitucionalidad presentada por Andrés Francisco Donoso Echanique, vicepresidente ejecutivo y representante legal de OTECEL S.A. en contra del artículo 1 del Decreto Ejecutivo 1021, dictado por el entonces Presidente de la República, el 27 de marzo de 2020, publicado en el Suplemento del Registro Oficial 173 de 31 de marzo de 2020; al determinar que la norma impugnada no vulnera el principio de legalidad y reserva de ley en materia tributaria; no excede la facultad reglamentaria del Presidente de la República, ni existe afectación al derecho a la propiedad ni al principio de igualdad. Finalmente, se descarta la posibilidad de constatar la violación de los principios de generalidad y equidad tributaria.

Índice

1. Antecedentes procesales.....	2
2. Competencia.....	3
3. Disposición impugnada.....	3
4. Argumentos de la parte accionante	3
5. Argumentos de la parte accionada.....	5
6. <i>Amici curiae</i>	7
7. Planteamiento de los problemas jurídicos.....	10
8. Resolución de los problemas jurídicos.....	10
8.1. Primer problema jurídico: <i>¿El artículo impugnado vulnera el principio de legalidad y reserva de ley en materia tributaria, y la facultad reglamentaria del Presidente de la República, de conformidad con lo previsto en los artículos 120 numeral 7, 132 numeral 3, 301 y 147 numeral 13 de la Constitución de la República?</i>	10
8.2. Segundo problema jurídico: <i>¿El artículo impugnado vulnera el derecho a la propiedad conforme a lo previsto en el artículo 66 numeral 26 de la Constitución de la República?</i>	17
8.3. Tercer problema jurídico: <i>¿El artículo impugnado vulnera los principios de igualdad, generalidad y equidad tributaria reconocidos en los artículos 11 numeral 2 y 300 de la Constitución de la República?</i>	20
9. Decisión.....	25

1. Antecedentes procesales

1. El 02 de junio de 2020, el señor Andrés Francisco Donoso Echanique, en calidad de vicepresidente ejecutivo y representante legal de OTECEL S.A. (“**compañía accionante**”) presentó una acción pública de inconstitucionalidad de norma, en contra del artículo 1 del Decreto Ejecutivo 1021, dictado por el entonces Presidente de la República, el 27 de marzo de 2020, publicado en el Suplemento del Registro Oficial 173 de 31 de marzo de 2020 (“**norma impugnada**”). En la misma fecha, se realizó el sorteo automático de la causa, cuyo conocimiento le correspondió a la jueza constitucional Carmen Corral Ponce.
2. El 09 de julio de 2020, el Segundo Tribunal de la Sala de Admisión, mediante auto de mayoría, admitió a trámite la causa y ordenó a la Presidencia de la República y a la Procuraduría General del Estado (“**PGE**”) que se pronuncien sobre la demanda de inconstitucionalidad.¹
3. La compañía accionante cuenta con la legitimación para presentar esta acción, conforme al artículo 77 de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional (“**LOGJCC**”); habiendo su representante legal acreditado la calidad en la que comparece, de conformidad al artículo 67 inciso segundo del Reglamento de Sustanciación de Procesos de Competencias de la Corte Constitucional (“**RSPCCC**”).²
4. La presente acción pública de inconstitucionalidad ha sido presentada de forma oportuna considerando que se demandó la inconstitucionalidad únicamente por el fondo.³
5. En la edición constitucional del Registro Oficial 58 de 03 de agosto de 2020, se publicó el extracto de la admisión del caso, a fin de que la ciudadanía exprese su pronunciamiento a favor o en contra de la inconstitucionalidad alegada.
6. La jueza sustanciadora con providencia de 14 de julio de 2023 avocó conocimiento del caso y dispuso su notificación a los involucrados.⁴

¹ El auto fue aprobado con dos votos favorables de la jueza constitucional Carmen Corral Ponce y el juez constitucional Enrique Herrería Bonnet, y un voto salvado del juez constitucional Ramiro Avila Santamaría. Si bien la compañía accionante solicitó la suspensión provisional de la norma impugnada, el Tribunal de Admisión negó dicho pedido en el auto de admisión.

² LOGJCC. Art. 77.- Legitimación.- La demanda de inconstitucionalidad puede ser propuesta por cualquier persona, individual o colectivamente.

RSPCCC. Art. 67.- Inciso segundo.- Cuando la demanda sea presentada por una persona jurídica de derecho público o privado, se legitimará la calidad de los comparecientes.

³ LOGJCC. Art. 78.- Plazo.- El plazo para interponer las acciones de inconstitucionalidad se regirá por las siguientes reglas: 1. Por razones de contenido, las acciones pueden ser interpuestas en cualquier momento [...].

⁴ Se notificó a la compañía accionante, a la Presidencia de la República, Procuraduría General del Estado y a quienes presentaron *amicus curiae* en la presente causa.

2. Competencia

7. El Pleno de la Corte Constitucional es competente para conocer y resolver la acción pública de inconstitucionalidad en el presente caso, de conformidad con lo previsto por los artículos 436 numeral 2 de la Constitución de la República del Ecuador (“**CRE**”), 75 numeral 1 literal d), 98 y siguientes de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional (“**LOGJCC**”).

3. Disposición impugnada

8. La compañía accionante impugnó el artículo 1 del Decreto Ejecutivo 1021, dictado por el entonces Presidente Constitucional de la República, el 27 de marzo de 2020, que prescribe textualmente lo siguiente:

Art. 1.- A continuación del artículo 92 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, agréguese el siguiente:

‘Art. 92.1.- Las instituciones financieras sometidas a la vigilancia de la Superintendencia de Bancos y las empresas privadas que presten servicios de telefonía móvil deberán efectuar una retención mensual del 1,75% sobre el total de sus ingresos gravados obtenidos dentro de dicho mes.

Para el caso de las empresas que tengan suscritos con el estado contratos para la exploración y explotación de hidrocarburos bajo cualquier modalidad contractual o contrato de obras y servicios específicos conforme la Ley de Hidrocarburos o de servicios petroleros complementarios, así como las empresas de transporte de petróleo crudo, la retención mensual señalada en el inciso anterior será del 1,5% sobre el total de sus ingresos gravados obtenidos dentro de dicho mes.

El comprobante de retención será emitido a nombre del propio agente de retención.

El valor retenido constituirá crédito tributario para la liquidación y pago del impuesto a la renta de dicho agente.

La retención efectuada se declarará mensualmente según lo establecido en el artículo 102 de este reglamento’.⁵

4. Argumentos de la parte accionante

9. Alega que la disposición impugnada infringe los artículos 120 numeral 7, 132 numeral 3 y 301 de la Carta Constitucional que contemplan los principios de legalidad y reserva de ley en materia tributaria; el artículo 147 numeral 13 de la Constitución referente a la potestad reglamentaria del Presidente de la República; los artículos 66 numeral 26 de la

⁵ De la revisión del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno se determina que la norma impugnada actualmente se encuentra vigente.

Carta Constitucional y 21 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos relativos al derecho a la propiedad; y, los artículos 11 numeral 2 y 300 de la Constitución que consagran los principios de igualdad, generalidad y equidad tributaria.

- 10.** Para sustentar la vulneración del principio de legalidad y reserva de ley en materia tributaria señala que:

[...] la inconstitucionalidad se produce porque, a través de un decreto ejecutivo, se introduce una obligación tributaria que modifica la figura de retención prevista en la ley y que supuestamente es objeto de reglamentación [...] crea una obligación diferente de la retención puesto que altera sustancialmente (i) el sujeto obligado a realizar la retención y (ii) el objeto de la retención, toda vez que los valores ya no serán retenidos por un tercero ajeno al contribuyente, sino que la efectuará el mismo contribuyente; y ni siquiera al verificarse la obtención real y efectiva de sus ingresos gravados, sino tan sólo al verificarse su facturación. El principio de legalidad [...] determina la inconstitucionalidad de la creación de una obligación de carácter tributaria o la modificación de un tributo existente, a través de un acto normativo distinto a la ley [...] el Presidente no puede [...] modificar los elementos básicos o constitutivos de un impuesto y, en particular, los sujetos pasivos de la obligación, ya que la configuración de estos elementos constituye una materia reservada a la ley [...] la auto retención creada por el Presidente es un anticipo de impuesto a la renta impuesto a los contribuyentes, quienes ahora se ven obligados a pagarlo mensualmente, sin que exista una ley que así lo disponga [...] La creación de esta obligación tributaria a través de decreto es inconstitucional, puesto que el anticipo al impuesto a la renta fue derogado por la Asamblea Nacional al expedir la Ley Para la Simplificación y Progresividad Tributaria [...].

- 11.** Argumenta además que el Presidente excedió los límites de la facultad reglamentaria; así, expone que el artículo impugnado es inconstitucional, en razón de que:

[...] no facilita la aplicación de la ley tributaria, ni procura su efectividad y cumplimiento. A pesar de que el Presidente afirma estar regulando la institución jurídica de la retención en la fuente, en realidad no lo hace, ya que muta sustancialmente el sujeto obligado a realizar la retención y el objeto mismo de la retención [...] al determinar que no será el sujeto pasivo responsable quien deberá retener al hacer pagos al contribuyente, sino que lo deberá hacer el propio contribuyente, sobre la base de sus ingresos mensuales [...] la imposición del deber de pagar anticipadamente el impuesto a la renta nunca podría considerarse como el ejercicio de la facultad reglamentaria, ya que no es posible reglamentar la aplicación de una figura inexistente en la ley.

- 12.** En cuanto a la presunta violación del derecho a la propiedad indica que cuando la norma impugnada:

[...] ordena que las empresas que prestan servicios de telefonía celular realicen en forma mensual la retención de un porcentaje sobre el total de sus ingresos gravados mensuales, como un mecanismo de pago anticipado del impuesto a la renta, el Presidente está limitando la facultad de uso de bienes de la compañía. Esta limitación afecta significativamente la liquidez de las compañías para el desarrollo de sus operaciones [...] ya que la limitación a la facultad de uso de los bienes de las compañías no ha sido delimitada y prescrita por una ley.

Esta exigencia no es un capricho, sino que representa la necesidad democrática de que la limitación al ejercicio de un derecho fundamental sea emitida por un órgano legislativo representante de la voluntad popular.

- 13.** Sobre la alegada violación de los principios de igualdad, generalidad y equidad tributaria señala que la disposición impugnada:

[...] introduce la figura de anticipo de impuesto a la renta únicamente para tres grupos de contribuyentes [...] El Catastro de Grandes Contribuyentes e Importancia Recaudatoria del Año 2020, publicado por el Servicio de Rentas Internas, incluye, entre los primeros veinte, a otros contribuyentes [...] quienes, a pesar de tener una capacidad contributiva similar a los tres grupos de contribuyentes, no se les aplica la obligación de auto retención [...] no se puede justificar en forma objetiva y razonable que el trato [...] por el cual se obliga solamente a tres grupos de contribuyentes a efectuar la auto retención de sus ingresos mensuales, satisfaga el test de proporcionalidad y, por ende, observe el principio de igualdad.

- 14.** Finalmente, la pretensión de la compañía accionante es que se declare la inconstitucionalidad del artículo impugnado; y, que se declare de oficio la inconstitucionalidad de normas conexas, en el caso de que, durante la sustanciación de la presente acción, la Corte Constitucional encuentre que una o varias de ellas son contrarias a la Constitución.

5. Argumentos de la parte accionada

- 15.** La Presidencia de la República⁶ alega la ausencia de conflicto constitucional en el presente caso, pues: “[l]a confusión del tributo con la figura de retención que constituye, propiamente, un mecanismo de gestión tributaria con asidero legal, conlleva al mismo tiempo, la determinación errónea de la naturaleza de la supuesta antinomia normativa, que no atañe la justicia constitucional”.
- 16.** Agrega que: “[...] la retención de tributos constituye un mecanismo de recaudación, dado que los contribuyentes no provisionan los valores retenidos, sino que aquellos son declarados y trasladados a las cuentas de la Administración Tributaria”. Sostiene que a partir de lo previsto en el numeral primero del artículo 29 del Código Orgánico Tributario,⁷ puede colegirse que:

- a) cualquier contribuyente puede ser designado como agente de retención de impuestos, y;
- b) el mecanismo de designación puede ser a través de una disposición legal, una norma

⁶ La Presidencia de la República presentó su informe sobre las alegaciones de la demanda, mediante escrito ingresado el 20 de agosto de 2020.

⁷ Código Orgánico Tributario. Art. 29.- Otros responsables.- (Reformado por el Art. 1 de la Ley s/n, R.O. 405-S, 29-XII- 2014).- Serán también responsables: 1. Los agentes de retención, entendiéndose por tales las personas naturales o jurídicas que, en razón de su actividad, función o empleo, estén en posibilidad de retener tributos y que, por mandato legal, disposición reglamentaria u orden administrativa, estén obligadas a ello.

reglamentaria, e incluso una disposición administrativa. Concordantemente, el artículo 71 del mismo Código (sic), preceptúa que, la recaudación de tributos se efectuará por las autoridades y en la forma o por los sistemas que la ley o el reglamento establezcan para cada tributo. Dicho cobro, podrá efectuarse por agentes de retención o percepción que la ley establezca o que, permitida por ella, instituya la administración.

17. Sobre la presunta vulneración del principio de legalidad y reserva de ley en materia tributaria, menciona que:

El equívoco argumento del accionante respecto a que toda obligación que se relacione con el ámbito tributario debe sujetarse a los recaudos constitucionales que rigen para la creación, modificación y supresión de tributos, en específico el principio de reserva de ley, supondría proscribir la promulgación de leyes que habiliten la emisión de normas de inferior jerarquía encaminadas a desarrollar los principios constitucionales que edifican el régimen tributario [...] el Código Tributario (sic) habilita la designación de agentes de retención, lo que no implica la determinación del sujeto pasivo del tributo, lo cual se encuentra blindado por el principio de reserva de ley [...] la designación de contribuyentes como agentes de retención de sus propios ingresos, encuentra respaldo en la norma legal que fue aprobada por el órgano de representación democrática [...] la retención, como mecanismo de recaudación tributaria (y por tanto forma de pago), tampoco constituye elemento sustancial en la configuración del tributo [...] Tal carácter instrumental no puede concebirse como un elemento configurativo del tributo y, por tanto, sujeto a sus mismos recaudos constitucionales.

18. En cuanto a la supuesta violación del artículo 147, numeral 13 de la Constitución, señala que:

[...] tanto el marco constitucional como el régimen legal tributario asignan competencias para reglar la aplicación de leyes tributarias [...] no se vulnera el principio de reserva ley cuando se ejerce facultades que el propio Legislador asigna para la mejor aplicación de tributos y la eficiencia del funcionamiento del régimen tributario [...] tampoco se menoscaba dicho principio por la mera inconsistencia de una norma reglamentaria con una disposición legal, menos aún, cuando una disposición normativa infra-legal regula los elementos complementarios y, por tanto, no esenciales, del tributo.

19. Además, menciona que:

[...] la retención de tributos no está relacionada con un elemento cuantitativo del ingreso (cantidad del tributo recaudado); en tal virtud, no puede ser asumida como una medida de apalancamiento temporal. Propiamente, este mecanismo se configura como un componente del sistema fiscal que busca preservar el flujo de ingresos durante el periodo fiscal a fin de que se garantice el financiamiento del gasto público permanente; por ello, es usual su inclusión y desarrollo en la normativa tributaria.

20. Agrega que la retención del impuesto no afecta el derecho de la propiedad pues

[...] se advierte únicamente como un mecanismo de pago a cuenta del tributo; en consecuencia, el mismo se compensa al final del periodo fiscal como crédito tributario del

impuesto a la renta generado [...] Aún bajo el supuesto de que la recaudación supere el impuesto debido, se garantiza el derecho del contribuyente a la devolución de valores con el respectivo pago de intereses, según la normativa legal vigente, lo que invalida la conjetura de que la violación al derecho de la propiedad sea un escenario previsible.

- 21.** Finalmente, en relación a la supuesta transgresión de los principios de igualdad, generalidad y equidad tributaria, la Presidencia insiste que

[...] la retención en la fuente no se constituye en un tributo; por lo tanto, resulta equivocada la intención de atribuirle características que son propias de la erogación fiscal como en este caso es el impuesto a la renta. [...] la verdadera naturaleza de la retención en la fuente es la de un mecanismo de pago, que, en el caso presente, determina un porcentaje mínimo de recaudación mensual (1,75% de los ingresos gravados obtenidos), lo que no altera la condición económica del sujeto y que en términos globales le permite a la Administración Pública cumplir con su gestión.

- 22.** En virtud de lo expuesto, la Presidencia solicitó que al quedar demostrada la inexistencia de violación a norma constitucional alguna, la demanda deberá ser desechada.

- 23.** La PGE⁸ hace referencia al contenido de los artículos 147 numeral 13 de la Constitución y 7 del Código Orgánico Tributario, respecto de la facultad reglamentaria de la Presidencia de la República, para sostener que “[...] actuó en debida forma y en base a las atribuciones reglamentarias para la aplicación de las leyes tributarias a él conferidas”. Agrega que se emitió el decreto ejecutivo cuestionado en la presente causa “[...] debido al estado de excepción y a la situación económica que atraviesa el país y el mundo”, por lo que, según menciona “[...] se requiere la implementación de decisiones tendientes a fortalecer la economía nacional, para de esta manera poder contrarrestar los efectos causados por la emergencia sanitaria y económica”.

- 24.** Concluye que la norma impugnada no contraviene disposición constitucional alguna, toda vez que el fondo de la misma es promover y garantizar el cabal y oportuno cumplimiento de las obligaciones tributarias; por lo que, solicita que se rechace la acción planteada.

6. *Amici curiae*

- 25.** La Asociación de Bancos del Ecuador (“ASOBANCA”)⁹ sostiene que a través de la norma impugnada, se ha creado una nueva figura tributaria “[...] la del anticipo mensual de impuesto a la renta, que no se encuentra prevista ni regulada ni en el Código

⁸ La Procuraduría General del Estado presentó su informe sobre las alegaciones de la demanda, mediante escrito ingresado el 19 de agosto de 2020.

⁹ La ASOBANCA ingresó su escrito el 26 de agosto de 2020.

Tributario [...] ni en la Ley de Régimen Tributario Interno”. Respecto del principio de legalidad y reserva de ley, sostiene que el Presidente de la República:

[...] ha procedido a través de un Decreto Ejecutivo -el 1021- a introducir una nueva obligación, sin respetar la máxima fundamental por la cual, los tributos y sus elementos esenciales deben fijarse mediante una ley que debe ser promulgada en la forma prescrita en la Constitución [...] el Presidente de la República crea un nuevo gravamen fija su tarifa, su sujeto pasivo y sus elementos esenciales, violando de forma flagrante la Constitución [...] No se fija un porcentaje de retención: se crea una nueva obligación tributaria para el contribuyente, pues, al obligarse a apartar un porcentaje de sus propios ingresos, estas instituciones no están actuando en su condición de agentes de retención o de responsables, sino de contribuyentes.

26. Agrega que:

[...] la Disposición Impugnada crea un ANTICIPO: un nuevo anticipo de impuesto a la renta, a través de una norma reglamentaria [...] la doctrina diferencia a la retención del anticipo, no solo porque la retención supone la intervención de un responsable que sustrae de un pago o crédito en cuenta un porcentaje del impuesto que corresponde pagar al contribuyente y el anticipo, un pago adelantado que hace el contribuyente de su propio impuesto, sino además, porque en la retención se produce la causación material de una obligación tributaria, mientras que en el anticipo, se configura una obligación accesoria sin causación material o formal alguna [...] el pago que se exige realizar de forma mensual, no está jurídicamente fundamentado ni en la causación material del impuesto a la renta (la ocurrencia del hecho generador previsto en la LRTI), ni en la causación formal (conclusión del período fiscal que permite conocer todas las circunstancias de hecho y de derecho que dan paso al pago del impuesto). Se trata de una obligación tributaria exigible antes de que se produzca la causación completa, es decir, antes del vencimiento de la obligación tributaria, y por ese motivo, constituye un abono previo de una obligación tributaria contingente.

27. Señala que la Corte Constitucional, al analizar la constitucionalidad del anticipo del impuesto a la renta previsto en la Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno (“LRTI”) y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria, sostuvo que “la introducción del anticipo es una modificación al impuesto a la renta en lo referente a sus mecanismos de recaudación, que debe cumplir con “el condicionamiento principal de ser realizado a través de una Ley”. Sin embargo, agrega que “[...] en este caso, no ha mediado para la emisión de la Disposición Impugnada, ni un proyecto de ley, ni una ley aprobada conforme al trámite legislativo en el texto constitucional. Tampoco en este caso ha precedido a la introducción de este cobro anticipado del impuesto a la renta, un decreto ejecutivo emitido en el marco del estado de excepción”.

28. Menciona que “[s]e viola la seguridad jurídica cuando, a través de un Decreto Ejecutivo, se introduce un anticipo de impuesto a la renta con cargo a un grupo de contribuyentes, en violación del principio constitucional que establece que el tributo y sus elementos esenciales deben obrar de Ley, y solo pueden exigirse cuando en el proceso de su aprobación, han participado los representantes de los contribuyentes”.

29. Indica que:

[p] ara que exista un fin legítimo, el Presidente de la República debía identificar cuáles son las razones objetivas que le conducen a considerar que estos tres grupos de contribuyentes se encuentran en una situación que habilite la introducción de un anticipo que solo les afecte a ellos y no a la generalidad de las sociedades; a ellos y no a la generalidad de contribuyentes especiales; a ellos y no a la generalidad de grandes contribuyentes; a ellos y no a la generalidad de agentes de retención; a ellos y no a la generalidad de prestadores de servicios; a ellos y no a la generalidad de sujetos pasivos. Al no haberse indicado cuál es el fin legítimo que justifica otorgar este trato de excepción al principio de generalidad, no se puede comprobar tampoco si la medida adoptada -el pago anticipado de impuesto a la renta por estos contribuyentes- es idónea. Tampoco es factible verificar si el anticipo creado por la Disposición Impugnada es la medida necesaria para garantizar ese fin; y finalmente, no se puede constatar tampoco que exista un debido equilibrio entre la protección y la medida tributaria adoptada.

30. Finalmente, solicita que se declare la inconstitucionalidad por el fondo de la norma impugnada.

31. Por otro lado, el Presidente de la Federación Nacional de Cámaras de Industrias del Ecuador¹⁰ menciona que la norma impugnada establece “una nueva obligación en materia tributaria que consiste en efectuar una retención del total de los ingresos mensuales gravados de diversos y puntuales sectores [...] que constituye ‘crédito tributario’ para la liquidación y pago del impuesto a la renta”.

32. Sostiene que se introduce una figura que consiste en una “auto retención” de impuesto a la renta y con ello, se impone una obligación de carácter tributario mediante un acto reglamentario; y, agrega que esta figura

[...] no se encasilla en el artículo 45 de la Ley de Régimen Tributario Interno [...] que dispone que los contribuyentes que paguen o acrediten ingresos constituyentes de renta gravada, actuarán como agente de retención. Por el contrario, la naturaleza y esencia de la ‘auto retención’, en este caso, constituye un anticipo al pago del impuesto a la renta [...] Lo expuesto evidencia la vulneración del derecho a la seguridad jurídica [...] pues a pesar de la inexistencia de una ley que así lo establezca, el Decreto ha creado una obligación tributaria soslayando el principio de reserva de ley en materia tributaria y sin considerar el considerable efecto negativo de este en la liquidez y sostenibilidad financiera de los sujetos pasivos de la nueva obligación tributaria.

33. Agrega que:

El Decreto Ejecutivo No. 1021, impone un cambio abrupto, imprevisible y altamente gravoso para los actores del sector productivo privado, cuya situación es adversa por la emergencia sanitaria vigente [...] la Corte Constitucional deberá considerar la situación de especial

¹⁰ La Federación Nacional de Cámaras de Industrias del Ecuador ingresó su escrito el 26 de agosto de 2020.

vulnerabilidad en la que se encuentran las empresas del sector privado que han tenido que enfrentar un desolador panorama generado por la emergencia sanitaria vigente, pese a tener limitados o incluso nulos ingresos [...] la norma cuya inconstitucionalidad se ha demandado, transgrede la estabilidad conceptual de la institución jurídica de la retención y, con ello, derrumba la previsibilidad normativa a la que las personas y sociedades tienen derecho [...] La Corte Constitucional debe pronunciarse en contra del Decreto Ejecutivo demandado, de lo contrario podría el Estado pretender la recaudación anticipada de todo tipo de tributos, sin norma legalmente aprobada que lo habilite.

- 34.** Finalmente, su petición es que se declare la inconstitucionalidad por el fondo del artículo impugnado.

7. Planteamiento de los problemas jurídicos

- 35.** En función de los argumentos expuestos por la compañía accionante respecto de la presunta vulneración de derechos ocasionada por el artículo impugnado, para atender cada uno de los cargos vertidos, este Organismo considera pertinente formular los siguientes problemas jurídicos:

- *¿El artículo impugnado vulnera el principio de legalidad y reserva de ley en materia tributaria, y la facultad reglamentaria del Presidente de la República, de conformidad con lo previsto en los artículos 120 numeral 7, 132 numeral 3, 301 y 147 numeral 13 de la Constitución de la República?*
- *¿El artículo impugnado vulnera el derecho a la propiedad conforme a lo previsto en el artículo 66 numeral 26 de la Constitución de la República?*
- *¿El artículo impugnado vulnera los principios de igualdad, generalidad y equidad tributaria reconocidos en los artículos 11 numeral 2 y 300 de la Constitución de la República?*

8. Resolución de los problemas jurídicos

8.1. Primer problema jurídico: *¿El artículo impugnado vulnera el principio de legalidad y reserva de ley en materia tributaria, y la facultad reglamentaria del Presidente de la República, de conformidad con lo previsto en los artículos 120 numeral 7, 132 numeral 3, 301 y 147 numeral 13 de la Constitución de la República?*

- 36.** Los artículos 120 numeral 7 y 132 numeral 3 de la Constitución prevén que entre las atribuciones de la Asamblea Nacional estará la creación, modificación o supresión de impuestos mediante ley, sin menoscabo de las atribuciones que la Constitución confiere a los gobiernos autónomos descentralizados; mientras que, el artículo 301 determina que únicamente por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la

Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos; en tanto que, solo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones; los cuales se crearán y regularán de acuerdo con la ley.

- 37.** Este Organismo ha señalado que estas disposiciones despliegan el principio de legalidad en dos ámbitos, así:

[...] el primero el de los impuestos, cuya creación, modificación y supresión cuenta con reserva de ley, es decir, le corresponde al Legislador; y, el segundo el de otros tributos, que al no tratarse de impuestos, pueden normarse por el órgano constitucional y legalmente competente, como es el caso de las tasas y contribuciones [...] el principio de legalidad se implementa a través de la reserva de ley para el caso de los impuestos; en tanto que en relación a otros tributos no referidos a impuestos, es decir, tasas y contribuciones, se plasma por medio de la competencia constitucional y legal para emitir el acto normativo para el efecto [...] El alcance de estas dos expresiones del principio de legalidad en materia tributaria, son entonces: i) reserva de ley para impuestos; y, ii) acto normativo de órgano competente para tasas y contribuciones.¹¹

- 38.** Concomitantemente, la Corte, refiriéndose al principio de reserva de ley en materia tributaria, ha señalado que de acuerdo a lo previsto en los artículos 301 de la Constitución y 4 del Código Orgánico Tributario¹² “[...] todos los elementos de un tributo deberán estar previstos en la ley [...]”; no obstante, determinó también que ello “[...] no excluye la posibilidad de que por determinadas circunstancias económicas y sociales, así como por la tecnicidad del impuesto, exoneración, exención o deducción establecidos en la ley, los elementos adicionales para su aplicación se desarrollen mediante normas infra legales, siempre y cuando sea expresa tal remisión”.¹³

- 39.** Es claro entonces que, en el caso específico de los impuestos, solo el Ejecutivo tendrá iniciativa en la creación, modificación y supresión de este tipo de tributos, lo cual deberá ser efectuado mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional; entonces, de acuerdo al principio de legalidad, no es posible la concepción de un impuesto sino es mediante la emisión de una ley. Según el principio de reserva de ley, es la ley la que debe contener los elementos esenciales del impuesto, los que conforme a lo previsto en el artículo 4 del Código Orgánico Tributario son “el objeto imponible, los sujetos activo y pasivo, la cuantía del tributo o la forma de establecerla, las exenciones y deducciones; los reclamos, recursos y demás materias reservadas a la ley que deban concederse conforme a este Código”.

¹¹ CCE, sentencia 70-11-IN/21, 22 de septiembre de 2021, párrafos. 69, 70 y 71.

¹² Código Orgánico Tributario. Art. 4.- Reserva de ley.- *Las leyes tributarias determinarán el objeto imponible, los sujetos activo y pasivo, la cuantía del tributo o la forma de establecerla, las exenciones y deducciones; los reclamos, recursos y demás materias reservadas a la ley que deban concederse conforme a este Código*” (énfasis agregado).

¹³ CCE, sentencia 27-12-IN/20, 29 de enero de 2020, párrafos 37 y 38.

- 40.** Los argumentos de la compañía accionante están dirigidos a sostener que a través del artículo impugnado, se ha creado una obligación tributaria diferente de la retención, ya que alteraría el sujeto obligado a la retención y el objeto de la retención, pues la efectúa el mismo contribuyente, sin que se verifique la obtención de ingresos gravados, sino solo la facturación; así, a criterio de la compañía accionante el Presidente no podría modificar los elementos básicos de un impuesto, pues esta es materia reservada a la ley. Señalan que lo que se crea es una auto retención que viene a ser un anticipo del impuesto a la renta, con lo que los contribuyentes estarían obligados a pagar este impuesto de forma mensual, sin que una ley así lo disponga.
- 41.** Ahora bien, de la revisión de la norma impugnada, se observa que la misma determina lo siguiente: i) tres tipos de contribuyentes tendrán que efectuar una retención sobre el total de sus ingresos gravados dentro de cada mes; ii) los contribuyentes obligados son las instituciones financieras sometidas a la Superintendencia de Bancos y las empresas privadas que presten servicios de telefonía móvil que retendrán 1,75% y las empresas que tengan suscritos con el Estado contratos para la exploración y explotación de hidrocarburos bajo cualquier modalidad contractual o contrato de obras y servicios específicos conforme la Ley de Hidrocarburos o de servicios petroleros complementarios y las empresas de transporte de petróleo crudo, retendrán el 1,5% sobre el total de sus ingresos gravados obtenidos dentro de cada mes; iii) el valor retenido constituirá crédito tributario para la liquidación y pago del impuesto a la renta del agente de retención, una vez culminado el ejercicio fiscal correspondiente; y, iv) la retención se declarará de forma mensual conforme a lo previsto en el artículo 102 del Reglamento de aplicación a la LRTI.¹⁴
- 42.** Por otro lado, sobre la figura de la retención, este Organismo ha mencionado que
- [...] se debe comprender que la retención en la fuente no es un tributo autónomo, sino que permite que el impuesto a la renta en este caso, sea cancelado a lo largo de la generación de la renta y que no se acumule el momento de determinar la cuantía del tributo al cierre del período fiscal, no puede entonces considerarse a la retención como un impuesto autónomo, como tampoco un elemento esencial del tributo, pues no incide en la esencia misma de la obligación.¹⁵
- 43.** De lo expuesto, en primer lugar, es importante puntualizar que la retención en la fuente consiste en un medio de gestión del tributo, durante la generación de la renta lo que no convierte a esta figura como un impuesto autónomo. A fin de ilustrar esta figura,

¹⁴ Reglamento de aplicación a la LRTI

Art. 102.- Los agentes de retención del Impuesto a la Renta, presentarán la declaración de los valores retenidos y los pagarán en el siguiente mes, hasta las fechas que se indican a continuación, atendiendo al noveno dígito del número del Registro Único de Contribuyentes – RUC [...]

¹⁵ CCE, sentencia 014-12-SIN-CC, caso 0070-09-IN de 19 de abril de 2012, pág. 17.

entendido no como un impuesto autónomo ni como un elemento esencial del tributo, vale referirse a que la retención se aplica en otros casos en nuestro país, como es la retención mensual del impuesto a la renta que se efectúa a personas naturales con relación de dependencia, mecanismo del derecho tributario formal, ya que no se refiere a aspectos esenciales del tributo sino a su gestión.¹⁶

44. Adicionalmente, se encuentra reservado al legislador la configuración de indicados aspectos esenciales de un impuesto concernientes a su materialidad, siendo posible que en los elementos formales puedan ser reglamentados. En este sentido, a partir de lo previsto en el artículo 4 del Código Orgánico Tributario referido en el párrafo 39 ut supra, la gestión del tributo a través de la modalidad de la retención mensual no constituye un elemento esencial del impuesto que deba estar previsto expresamente en la ley.
45. En definitiva, la norma impugnada relativa a la retención mensual del impuesto a la renta para los contribuyentes indicados en dicha disposición, regula un aspecto formal que puede ser reglamentado por remisión de la ley.

46. Es así que los artículos 29 y 41 del Código Tributario prevén lo siguiente:

Art. 29.- Otros responsables.- Serán también responsables: 1. *Los agentes de retención*, entendiéndose por tales las personas naturales o jurídicas que, en razón de su actividad, función o empleo, estén en posibilidad de retener tributos y que, *por mandato legal, disposición reglamentaria u orden administrativa, estén obligadas a ello*

Art. 41.- Cuándo debe hacerse el pago.- *La obligación tributaria deberá satisfacerse en el tiempo que señale la ley tributaria respectiva o su reglamento*, y a falta de tal señalamiento, en la fecha en que hubiere nacido la obligación. Podrá también cumplirse en las fechas que se fijen en los convenios de pago que se celebren de acuerdo con la ley” (énfasis agregado)

47. En tanto que, el artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno establece que “Los sujetos pasivos deberán efectuar el pago del *impuesto a la renta en los plazos y en la forma que establezca el reglamento* [...] [énfasis agregado).

¹⁶ Ley de Régimen Tributario Interno: Art. 43.- Retenciones en la fuente de ingresos del trabajo con relación de dependencia.- (Reformado por el Art. 98 de la Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-XII-2007).- Los pagos que hagan los empleadores, personas naturales o sociedades, a los contribuyentes que trabajan con relación de dependencia, originados en dicha relación, se sujetan a retención en la fuente con base en las tarifas establecidas en el artículo 36 de esta Ley de conformidad con el procedimiento que se indique en el reglamento.

Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno: Art. 104.- Forma de realizar la retención.- (Sustituido por el Art. 58 del D.E. 304, R.O. 608-2S, 30-XII-2021).- Los empleadores efectuarán la retención en la fuente por el Impuesto a la Renta de sus trabajadores en *forma mensual*. Para el efecto, deberán sumar todas las remuneraciones que corresponden al trabajador, excepto la decimotercera y decimocuarta remuneraciones, proyectadas para todo el ejercicio económico y deducirán los valores a pagar por concepto del aporte individual al Seguro Social [...].

48. Estas disposiciones configuran una *delegación o remisión normativa*, por la cual la norma reglamentaria ha sido autorizada por la propia ley para el efecto.¹⁷ Así, la misma ley - Código Orgánico Tributario y Ley de Régimen Tributario Interno – ha habilitado que a través de una disposición reglamentaria, como ocurriría en este caso a través del artículo impugnado – reforma al artículo 92 del Reglamento para la aplicación de la LRTI- se pueda establecer el agente de retención, que en el caso que nos ocupa, quien actuaría como agente de retención sería el mismo contribuyente, quien en este caso, como un medio de gestión del tributo, lo hace de manera mensual, por remisión de la ley al reglamento.
49. A partir de lo señalado, este Organismo considera que a través del artículo impugnado no se está modificando alguno de los elementos esenciales del impuesto, el hecho de que el mismo contribuyente retenga un porcentaje sobre el valor de sus ingresos gravados y que declare estos valores de forma mensual, constituye a su vez en una modificación en el mecanismo operativo de retención del impuesto a la renta, lo que no deviene en una modificación relativa al impuesto como tal, ni tampoco se está cambiando el sujeto pasivo de la obligación, que son los tres tipos de contribuyentes que se especificaron previamente.
50. Lo que se hace es implementar un procedimiento a través del cual, son los mismos contribuyentes los que retienen los porcentajes fijados en el reglamento y declaran estos valores mensualmente al Servicio de Rentas Internas (“SRI”); ello no puede entenderse como la creación de una nueva obligación tributaria entendida como el vínculo existente entre el Estado con un contribuyente o responsable, por el cual, deberá satisfacerse una prestación al verificarse el hecho generador; pues la misma norma prevé que los valores retenidos constituirán crédito tributario, el cual será considerado para la liquidación y pago del impuesto a la renta del contribuyente, una vez culminado el ejercicio fiscal correspondiente. Entonces, la reforma no plantea la creación, derogación o reforma del impuesto en sus aspectos esenciales (derecho tributario material), sino de un mecanismo operativo de retención del impuesto a la renta (derecho tributario formal).
51. En este sentido, en el presente caso habiéndose configurado una auto-retención a cargo del propio contribuyente, no se constata ninguna alteración a algún elemento esencial del tributo, en específico al sujeto pasivo de la obligación tributaria.

¹⁷Juan Carlos Cassagne, “El principio de legalidad y el control judicial de la discrecionalidad administrativa”, Capítulo III “El principio de legalidad y sus fuentes positivas” (Buenos Aires: Marcial Pons, 2009), p. 162: “Delegación o remisión normativa: Es ésta la delegación legislativa más usual; se da cuando la ley autoriza o habilita al Poder Ejecutivo o a sus órganos o entes a dictar normas en determinadas materias y con ciertos límites”.

52. Adicionalmente, bajo ningún supuesto el mencionado mecanismo de auto-retención puede ser asimilado a un anticipo del pago del impuesto a la renta¹⁸ o un pago adelantado del mismo, pues se trata de un medio a cargo del propio contribuyente en la gestión del tributo – imputable al impuesto a la renta-, que operativamente se mantiene en el mismo sujeto obligado al pago, que asume en estos casos, el papel de autoretenedor en los valores facturados por la prestación de servicios que generan ingresos a los contribuyentes obligados al pago del impuesto a la renta, verificándose una remisión normativa de la ley al reglamento por el artículo 29 del Código Orgánico Tributario¹⁹ para el efecto, sin que se configure entonces, una modificación al sujeto pasivo de la obligación como lo sostiene la compañía accionante.
53. Este Organismo de hecho se pronunció sobre el anticipo al impuesto a la renta; al respecto, sostuvo que el anticipo, se origina de la recaudación, es decir, el Estado a través de este anticipo cobra por adelantado parte del impuesto a la renta de un contribuyente, lo que genera ingresos constantes al Estado durante todo el año sin necesidad de esperar a que termine el ejercicio económico.²⁰ En este contexto, el anticipo de impuesto a la renta que anteriormente estaba previsto en el artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno²¹ se calculaba sobre el porcentaje – determinado en dicha ley - del impuesto pagado en un ejercicio fiscal anterior, es decir sobre una estimación de lo que el contribuyente esperaba ganar en el año fiscal siguiente; mientras que, la auto retención se paga en función de los ingresos gravados obtenidos por las empresas en un mes, no sobre un ingreso estimado o proyectado, sino real (ingreso gravado obtenido). No se trata de una recaudación anticipada, sino que como se advirtió previamente, como un mecanismo operativo de retención, que se calcula sobre los ingresos gravados dentro del mes. Así también, el artículo 45 del Código Orgánico Tributario establece que “Los pagos anticipados por concepto de tributos, sus porcentajes y oportunidad, deben ser expresamente dispuestos o autorizados por la ley”,

18 Actualmente, la Ley de Régimen Tributario Interno en su artículo 41 prevé que el anticipo en el pago del impuesto a la renta puede ser voluntario.

Art. 41.- Pago del impuesto.- [...] El pago del impuesto podrá anticiparse de forma voluntaria, y será equivalente al cincuenta por ciento (50%) del impuesto a la renta causado del ejercicio fiscal anterior, menos las retenciones en la fuente efectuadas en dicho ejercicio fiscal. El valor anticipado constituirá crédito tributario para el pago del impuesto a la renta. Las condiciones y requisitos para el pago del anticipo voluntario se establecerán en el reglamento.

19 Código Orgánico Tributario: “Art. 29.- Otros responsables.- (Reformado por el Art. 1 de la Ley s/n, R.O. 405-S, 29-XII-2014).- Serán también responsables: 1. Los agentes de retención, entendiéndose por tales las personas naturales o jurídicas que, en razón de su actividad, función o empleo, estén en posibilidad de retener tributos y que, por mandato legal, disposición reglamentaria u orden administrativa, estén obligadas a ello”.

²⁰ CCE, sentencia 006-13-SIN-CC de 25 de abril de 2013, página 36.

²¹ Dicha norma fue sustituida por el artículo 20 de la Ley de Simplificación y Progresividad Tributaria, publicada en el Registro Oficial Suplemento 111 de 31 de diciembre de 2019. A partir del año 2020 se eliminó el anticipo, sin embargo, el pago del impuesto podrá anticiparse de forma voluntaria y su pago constituirá crédito tributario para el pago del impuesto a la renta.

quedando claro entonces que de determinarse un anticipo necesariamente debe establecer en la ley, y en su lugar, una retención mensual de conformidad con los artículos 29 y 41 del Código Orgánico Tributario, y 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno puede estar prevista en un reglamento, como ocurre en el presente caso.

54. Por todo lo dicho, la norma impugnada no vulnera el principio de legalidad ni de reserva de ley, pues no se ha creado una nueva obligación tributaria, no existe modificación de los elementos esenciales del impuesto a la renta y tampoco se ha creado una figura de anticipo de impuesto a la renta, conforme a las alegaciones presentadas por la compañía accionante.
55. Una vez que se ha concluido que el artículo impugnado no vulnera los principios de legalidad ni de reserva de ley, corresponde determinar si el entonces Presidente de la República ha excedido su potestad reglamentaria en la emisión de la norma impugnada.
56. Sobre esta facultad, el artículo 147 numeral 13 de la Constitución, establece que “Son atribuciones y deberes de la Presidenta o Presidente de la República, además de los que determine la ley [...] Expedir los reglamentos necesarios para la aplicación de las leyes, sin contravenir las ni alterarlas, así como los que convengan a la buena marcha de la administración”.²² Esta prerrogativa otorgada al Presidente conlleva que tenga un margen amplio de actuación, pueda efectivizar o, en su defecto, regular aspectos que la ley no ha desarrollado para encauzar su operatividad; con una limitación, la cual consiste en que no podrá contravenir ni alterar una ley respecto de la cual, se expide la normativa para su aplicación.²³
57. En lo que respecta a esta causa, a través de un decreto ejecutivo, el entonces Presidente de la República implementó una reforma al artículo 92 del Reglamento para la aplicación de la LRTI, regulando aspectos formales del impuesto a la renta²⁴ -

²² El Código Orgánico Administrativo en su artículo 129 también prevé lo siguiente:

Art. 129.- Potestad reglamentaria del Presidente de la República. Le corresponde al Presidente de la República el ejercicio de la potestad reglamentaria en relación con las leyes formales, de conformidad con la Constitución. El ejercicio de la potestad reglamentaria es independiente de la competencia normativa de carácter administrativo que el Presidente de la República ejerce en relación con el conjunto de la administración pública central.

²³ CCE, sentencia 26-18-IN/20 y acumulados, 28 de octubre de 2020, párrafo 122.

²⁴ Eduardo Melero Alonso, La Flexibilización de la Reserva de Ley, Revista de la Universidad Autónoma de Madrid, número 10, Madrid: 2004, pp. 113, citando a Juan Alfonso Santamaría Pasto, 1991, pp. 786-788, señala:

La sujeción estricta del reglamento a la ley en las materias reservadas también se hace evidente cuando se delimitan criterios para determinar la validez de las remisiones reglamentarias. Estos criterios son: (1) complitud, la ley ha de regular la totalidad del régimen jurídico sustancial de la materia, pudiendo el reglamento regular «aspectos adjetivos, colaterales o conexos al núcleo de la materia», (2) mensurabilidad de la remisión legal, que ha de ser expresa; concreta y específica, sin que sean posibles

establecido en la Ley de Régimen Tributario Interno-; en este caso, en lo referente a la implementación de un mecanismo operativo de retención del indicado impuesto, efectuada por los mismos contribuyentes en los porcentajes determinados en el artículo impugnado.

58. Por lo dicho, no se está contraviniendo la ley ni alterando la misma, ya que al no crearse una nueva obligación tributaria tampoco se estaría reglamentando una figura inexistente como lo alega la compañía accionante, ni habría una modificación de los elementos esenciales del impuesto a la renta, por lo que la implementación de un mecanismo operativo de retención no excede los límites de la potestad reglamentaria en los términos ya analizados previamente.

8.2. Segundo problema jurídico: *¿El artículo impugnado vulnera el derecho a la propiedad conforme a lo previsto en el artículo 66 numeral 26 de la Constitución de la República?*

59. Sobre la alegada violación del derecho a la propiedad, la compañía accionante en lo medular menciona que a través del artículo impugnado se está limitando la facultad de uso de bienes de la compañía, lo que afectaría la liquidez de las mismas para el desarrollo de sus operaciones; limitación que a su criterio deberá ser prescrita por una ley.
60. Ahora bien, el artículo 66 numeral 26 de la Constitución garantiza a las personas “El derecho a la propiedad en todas sus formas, con función y responsabilidad social y ambiental. El derecho al acceso a la propiedad se hará efectivo con la adopción de políticas públicas, entre otras medidas”.
61. Previo a analizar los cargos de la compañía accionante, respecto de la presunta afectación a su derecho a la propiedad, este Organismo considera pertinente puntualizar que los tributos ocupan un rol importante, entre las fuentes de ingreso que tiene el Estado para cumplir con su tarea de garantizar y prestar las condiciones y situaciones necesarias para el goce efectivo de los derechos, e incluso, estos ingresos constituyen una de las principales fuentes de financiamiento en el Presupuesto General del Estado.²⁵
62. Constituye entonces, un deber de los ecuatorianos pagar los tributos establecidos por la ley acorde a sus posibilidades, conforme así lo prevé el artículo 83 numeral 15 de la

remisiones genéricas; y delimitada, es decir que circunscriba su ámbito de actuación, (3) la remisión ha de ser previsible, de modo que la ley debe incluir unos criterios materiales que hagan calculable el sentido de la regulación reglamentaria, y (4) el criterio de la ejecución administrativa, que permite remisiones más amplias cuando a la Administración le corresponda el cumplimiento de la materia reservada.

²⁵ CCE, sentencia 47-15-IN/21, párrafo 65.

Constitución, para el sostenimiento de las obras y servicios públicos; en tanto que, el Estado debe asegurar las condiciones para el adecuado desenvolvimiento de las actividades y relaciones económicas, productivas y sociales, debiendo existir un alto grado de equilibrio en el cumplimiento de las obligaciones del contribuyente y en la eficiencia de la administración tributaria.²⁶

63. Al tratarse de impuestos, su exigibilidad no está relacionada con la realización de alguna actividad estatal a favor del contribuyente; su cobro constituye una responsabilidad pública debido al principio de suficiencia recaudatoria del régimen tributario, que promueve su redistribución en el ámbito ecológico, social y económico.
64. Este Organismo ha sostenido que los ingresos tributarios adquieren relevancia ya que este es uno de los mecanismos que alimentan las finanzas públicas, las que por expreso mandato del artículo 286 de la Constitución de la República se conducirán priorizando aspectos como salud, educación y justicia. Con tal antecedente, las limitaciones a la propiedad pueden tener su fundamento en consideraciones tributarias como instrumento de las finanzas públicas, dada la conexidad entre el gasto público con los derechos económicos, sociales y culturales.²⁷
65. No obstante, en cuanto a la relación entre propiedad privada y la recaudación tributaria, también esta Corte ha señalado que bajo ninguna circunstancia los tributos pueden traducirse en un acto de confiscación. El principio de no confiscatoriedad en materia tributaria, está dirigido a prohibir que se suprima de forma radical la propiedad y/o renta de los individuos; esta prohibición busca proteger la dimensión individual de la propiedad privada y ser un escudo para tutelar su fin social, ya que de anularse completamente la propiedad o renta de las personas, desaparecería el sustrato económico que hace posible la recaudación y sería inviable el coste de los derechos y servicios que garantiza y ofrece el Estado.²⁸
66. En definitiva, así como la *función social* de la propiedad en los casos de declaratorias de utilidad pública permite proceder a la expropiación de bienes privados, sin que se pueda anular la propiedad, ya que es indefectible el pago de la indemnización, por medio de un justo precio²⁹. En la implementación de las figuras del régimen tributario, se debe procurar un equilibrio entre la recaudación y el respeto a la propiedad, ya que, si bien el Estado puede gravar las actividades económicas y formas de manifestación de la riqueza para financiar el gasto público, ello no puede derivar en tributos confiscatorios que terminen por *arrebatar* la propiedad a los particulares.

²⁶CCE, dictamen 1-23-UE, voto concurrente, párrafos 17 y 18.

²⁷ CCE, sentencia 22-13-IN/20, 09 de junio de 2020, párrafo 86.

²⁸ CCE, sentencia 47-15-IN/21, párrafos 69, 70 y 71.

²⁹ CRE. Artículo 323.

67. Es así que, sobre la presunta afectación del derecho a la propiedad de la compañía accionante, cabe precisar que como se concluyó previamente, a través de la norma impugnada no se crea un nuevo tributo, ni se incrementó la tarifa del impuesto a la renta a los tres tipos de contribuyentes especificados en la disposición impugnada; sino que determinó que estos contribuyentes deberán realizar de forma mensual la retención de un porcentaje de sus ingresos y declarar estos valores al SRI.
68. Esta retención constituye entonces un mecanismo operativo de retención del impuesto a la renta implementado de forma mensual como una vía para incrementar los flujos de ingresos provenientes de los sectores bancario, telecomunicaciones y petróleo. De acuerdo al “Informe de Análisis de Impacto Fiscal: Autoretenciones y Fortalecimiento de Medios Telemáticos” elaborado el 26 de marzo de 2020 por el subdirector general de cumplimiento tributario del SRI, se observa que en general, luego de las retenciones, el saldo del impuesto permanece positivo, por lo que la retención no supera el impuesto causado; no obstante, en los casos en que las retenciones sobrepasen el saldo del impuesto a la renta, los contribuyentes pueden solicitar la devolución del impuesto a la renta respecto del excedente o utilizarlo como crédito tributario para próximos períodos.³⁰ Se advierte entonces la implementación de un procedimiento para agilizar, acelerar y asegurar el flujo de ingresos durante un período fiscal, que permiten a su vez garantizar el financiamiento del gasto público permanente.
69. Por estas consideraciones, no se advierte que la norma impugnada conlleve una limitación en su facultad de uso de los bienes de las compañías al no implementarse un

³⁰ Informe de Análisis de Impacto Fiscal: Autoretenciones y Fortalecimiento de Medios Telemáticos” elaborado el 26 de marzo de 2020:

Para el cálculo del impacto fiscal se tomaron en cuenta las siguientes consideraciones y supuestos: [...] Se considera a las sociedades con base en información de las declaraciones de impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2018 [...] La base imponible de las retenciones corresponde a los ingresos gravados con impuesto a la renta en régimen general, es decir ingresos totales menos ingresos exentos [...] El efecto de la medida implica dos situaciones medibles: 1. Efecto inmediato o adelanto de flujo recaudatorio que se tendría por la aplicación de las retenciones en ventas y; 2. Efecto posterior en las declaraciones del Impuesto a la Renta que se realizan durante el siguiente ejercicio fiscal, es decir, su afectación al saldo a favor o saldo a pagar en las declaraciones de abril del siguiente año [...] La aplicación de una retención sobre las ventas o autoretención en los sectores banca, telecomunicaciones y petróleo implica un incremento en los flujos de recaudación por USD 172,15 millones de dólares donde el 44,4% proviene del sector bancario seguido del sector petrolero (35,9%) y las telecomunicaciones (19,7%). Se aprecia que el efecto posterior sobre el saldo del impuesto a la renta implica una reducción de USD -172,15 millones de dólares, una vez que los contribuyentes realicen sus declaraciones, no obstante el saldo del impuesto permanece positivo (USD 155,21 millones), es decir, la autoretención de manera general no supera el impuesto causado. Por su parte, se aprecia que el sector petrolero, el efecto de la medida implicaría que la autoretención sobrepase el saldo del impuesto a la renta en USD 3,01 millones de dólares, no obstante se debe indicar que los contribuyentes afectados pueden solicitar devolución de impuesto a la renta o utilizarlo como crédito tributario para próximos períodos.

nuevo impuesto autónomo y diferente al impuesto a la renta, sino que lo que se incorpora es un mecanismo operativo de retención del mismo impuesto a la renta, que no puede traducirse en un acto de confiscación de los bienes de la compañía accionante y de los contribuyentes obligados a efectuar la retención, que vulnera el derecho a la propiedad.

8.3. Tercer problema jurídico: *¿El artículo impugnado vulnera los principios de igualdad, generalidad y equidad tributaria reconocidos en los artículos 11 numeral 2 y 300 de la Constitución de la República?*

70. La compañía accionante sostiene que se dio un trato diferenciado por cuanto el Catastro de Grandes Contribuyentes e Importancia Recaudatoria del año 2020, incluye entre los primeros veinte, a otros contribuyentes pertenecientes al comercio de bienes al por mayor y menor, industrias manufactureras, construcción, agricultura, ganadería y pesca, que a pesar de tener una capacidad contributiva similar no se les aplica la obligación de retención; y, que se permitió durante el estado de excepción la continuación de actividades a contribuyentes de los sectores de seguridad, agricultura, ganadería y pesca, servicios públicos y estratégicos, a quienes a criterio de la compañía accionante también se les pudo aplicar dicha obligación.
71. Respecto al derecho a la igualdad y no discriminación, la Carta Constitucional en su artículo 66 numeral 4 consagra el derecho a la “igualdad formal, igualdad material y no discriminación”. La dimensión formal se encuentra constitucionalmente determinada en el artículo 11 numeral 2 que establece: “Todas las personas son iguales y gozarán de los mismos derechos, deberes y oportunidades”, sobre esto, este Organismo ha indicado “la igualdad formal implica un trato idéntico a sujetos-individuales o colectivos- que se hallen en la misma situación”.³¹
72. En tanto que, la dimensión material establecida en el artículo 11 numeral 2, inciso 3 de la Constitución establece que: “El Estado adoptará medidas de acción afirmativa que promuevan la igualdad real a favor de los titulares de derechos que se encuentren en situación de desigualdad”, por lo que, esta dimensión del derecho supone, que los sujetos que se encuentren en condiciones diferentes requieren un trato distinto que permita equiparar el goce y ejercicio de sus derechos a personas que se encuentran en situaciones distintas.
73. La Corte Constitucional ha determinado que para la configuración de un tratamiento discriminatorio se debe verificar tres elementos. En primer lugar, el elemento de comparabilidad entre los destinatarios de un acto o conducta específica, esto es, que

³¹ CCE, sentencia 7-11-AI/19, 28 de octubre de 2019, párr. 18.

“[...] dos sujetos de derechos [estén] en igual o semejantes condiciones [...]”.³² En segundo lugar, la constatación de un trato diferenciado por una de las categorías enunciadas de forma ejemplificativa en el artículo 11.2 de la Carta Constitucional. En tercer lugar, la verificación del resultado por el trato diferenciado, que puede ser una diferencia justificada o una diferencia que discrimina.³³

- 74.** Además, es necesario determinar bajo qué criterios la Corte efectúa la diferenciación, pues de ello depende si el nivel de escrutinio a ser aplicado será estricto o de mera razonabilidad; así, la Corte ha establecido que el nivel de escrutinio respecto de un trato diferenciado deberá ser mayor cuando se trata de una categoría sospechosa de discriminación en la que se presume la inconstitucionalidad del trato; y, cuando la distinción no se base en una categoría sospechosa o al menos sea una de las protegidas por la Constitución, el escrutinio sobre la distinción constitucional es uno de mera razonabilidad.³⁴
- 75.** En el caso en concreto, no se observa que se encuentre bajo análisis una categoría protegida en el numeral 2 del artículo 11 de la Constitución y tampoco se encuentra una categoría sospechosa a ser analizada, pues el supuesto trato diferenciado se basaría en la implementación de una retención mensual del impuesto a la renta -en los porcentajes determinados en el artículo impugnado- a efectuarse por tres grupos de contribuyentes. Por lo expuesto, al no encontrarnos ante una categoría sospechosa ni protegida, corresponde aplicar un escrutinio bajo, de mera razonabilidad.
- 76.** Ahora bien, en cuanto al primer elemento, corresponde determinar si los tres grupos de contribuyentes, obligados a efectuar la retención, se encuentran en iguales o similares condiciones que el resto de contribuyentes.
- 77.** En la especie, existen dos sujetos de derechos en iguales condiciones; por un lado, todos los contribuyentes que deben cumplir con sus obligaciones respecto del impuesto a la renta; y por otro lado, los contribuyentes que tienen esta misma obligación pero que adicionalmente, conforme a lo establecido en el artículo impugnado, deben efectuar una retención mensual sobre el total de sus ingresos gravados obtenidos dentro de cada mes – contribuyentes pertenecientes a los sectores bancario, telecomunicaciones y petróleo -. Entonces partiendo de que reúnen la misma condición de contribuyentes sujetos al impuesto a la renta, existe el elemento de comparabilidad.

³² CCE, sentencia 429-14-EP/20, 13 de febrero de 2020, párr. 18 y dictamen 1-18-RC/19, 28 de mayo de 2019, párr. 31.

³³ CCE, dictamen 1-18-RC/19, 28 de mayo de 2019, párr. 31; sentencias 6-17-CN/19, 18 de junio de 2019, párr. 18; 159-11-JH/19, 26 de noviembre de 2019, párr. 75.

³⁴ CCE, sentencia 1043-18-JP y acumulados/21, 08 de diciembre de 2021, párr. 74.

- 78.** En cuanto al segundo elemento, es decir, la constatación de un trato diferenciado, este Organismo encuentra que a través del artículo impugnado sí se establece una diferenciación entre los contribuyentes sujetos al impuesto a la renta; la misma que como se dijo radica en la obligatoriedad de auto retención mensual sobre el total de los ingresos gravados de los contribuyentes pertenecientes a los sectores bancario, telecomunicaciones y petróleo; en tanto que el resto de contribuyentes de otros sectores no deben efectuar dicha retención.
- 79.** Respecto del tercer elemento, como se advirtió previamente corresponde examinar si la diferencia en el trato está justificada a través de un escrutinio bajo, de mera razonabilidad.
- 80.** De la revisión de los considerandos del Decreto Ejecutivo 1021, se desprende que uno de los objetivos de la reforma al artículo 92 del Reglamento para la aplicación de la LRTI es que “[...] la situación económica mundial requiere de la implementación de decisiones tendientes a fortalecer la economía y flujo de las finanzas públicas para enfrentar los efectos de la actual emergencia sanitaria”; es así que, se determinó tres tipos de contribuyentes obligados a efectuar una retención mensual sobre el total de sus ingresos gravados dentro de cada mes; estos son: i) las instituciones financieras sometidas a la Superintendencia de Bancos; ii) las empresas privadas que presten servicios de telefonía móvil que retendrán 1,75%, y iii) las empresas que tengan suscritos con el Estado contratos para la exploración y explotación de hidrocarburos bajo cualquier modalidad contractual o contrato de obras y servicios específicos conforme la Ley de Hidrocarburos o de servicios petroleros complementarios y las empresas de transporte de petróleo crudo.
- 81.** Al respecto, en el “Informe de Análisis de Impacto Fiscal: Autoretencciones y Fortalecimiento de Medios Telemáticos” elaborado el 26 de marzo de 2020, dentro de la sección Análisis de impacto tributario, consta que:

Para el cálculo del impacto fiscal se tomaron en cuenta las siguientes consideraciones y supuestos: [...] Se considera a las sociedades con base en información de las declaraciones de impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2018 [...] Se define los sectores banca, telecomunicaciones y petróleos con los siguientes criterios [...] Banca: Corresponde a las sociedades BAJO CONTROL DE LA SUPERINTENDENCIA DE BANCOS. Se incluye aquellos cuya denominación sea ‘Banco’ [...] Telecomunicaciones: se considera el sector de operadores telefónicos privados: CONECEL y OTECEL [...] Petróleos: Se considera el catastro proporcionado por el Departamento de Grandes Contribuyentes [...] mismas que incluye a las sociedades extractoras, de servicios y de transporte, adicionalmente se considera las sociedades con actividad económica CIIU 4.0 nivel 3: B0910 actividades de apoyo para la extracción de petróleo y gas natural, y B0610 extracción de petróleo crudo [...] Actualmente el esquema general de retenciones permite captar los impuestos a través de las retenciones que un tercero lo realiza; sin embargo, dado que existen negocios que tienen un

alto componente de sus ventas realiza a consumidor final o excepciones al esquema regular, no se puede capturar el impuesto vía las retenciones en la fuente; por este motivo, la propuesta apunta capturar parte de los impuestos vía una autoretenención cuando pertenecen a sectores con las características mencionadas (énfasis en el original).

- 82.** Sobre estos tres contribuyentes identificados por el SRI como i) Banca, ii) Telecomunicaciones y iii) Petróleos, este Organismo considera necesario realizar las siguientes puntualizaciones.
- 83.** En primer lugar, de acuerdo a lo previsto en la Constitución, las actividades financieras constituyen un servicio de orden público que podrán ejercerse previa autorización del Estado, de acuerdo con la ley; el sistema financiero nacional está compuesto de los sectores público, privado, y del popular y solidario, que intermedian recursos públicos; y, su finalidad será la prestación sustentable, eficiente, accesible y equitativa de servicios financieros.³⁵ Corresponde a las Superintendencias controlar que las actividades económicas y los servicios que brinden las instituciones sujetas a su control, atiendan al interés general y se sujeten a las normas legales vigentes;³⁶ en el caso específico, la Superintendencia de Bancos es el organismo encargado de la supervisión y control de las entidades de los sectores público y privado del sector financiero, con el propósito de que las actividades financieras atiendan al interés general, se sujeten al ordenamiento jurídico, y de evitar, prevenir y desincentivar prácticas fraudulentas o prohibidas para proteger los derechos de los usuarios del sistema financiero nacional.³⁷
- 84.** Por otro lado, la Constitución establece que los recursos naturales no renovables, y en general, los productos del subsuelo, yacimientos minerales y de hidrocarburos son de propiedad inalienable, imprescriptible e inembargable del Estado.³⁸ El Estado Central tendrá competencias exclusivas sobre el espectro radioeléctrico y el régimen general de comunicaciones y telecomunicaciones; puertos y aeropuertos; y sobre los recursos energéticos, minerales, hidrocarburos, hídricos, biodiversidad y recursos forestales;³⁹ y, se reserva el derecho de administrar, regular, controlar y gestionar los sectores estratégicos.
- 85.** Los sectores estratégicos de decisión y control exclusivo del Estado, son aquellos que por su trascendencia y magnitud tienen decisiva influencia económica, social, política o ambiental y se consideran por tanto, como sectores estratégicos a “la energía en todas sus formas, las telecomunicaciones, los recursos naturales no renovables, el transporte y la refinación de hidrocarburos, la biodiversidad y el patrimonio genético, el espectro

³⁵ CRE, artículos 308, 309 y 310.

³⁶ CRE, artículo 213.

³⁷ Código Orgánico Monetario y Financiero, artículos 59 y 60.

³⁸ CRE, artículo 408.

³⁹ CRE, artículo 261, numerales 10 y 11.

radioeléctrico, el agua, y los demás que determine la ley”;⁴⁰ se constituirán empresas públicas para la gestión de sectores estratégicos y el aprovechamiento de recursos naturales o de bienes públicos, las cuales estarán bajo la regulación y el control específico de los organismos pertinentes, de acuerdo con la ley.⁴¹ Además, el constituyente permite la delegación en la participación de los sectores estratégicos y/o en la prestación de los servicios públicos a otras empresas, que no sean públicas, es decir, a la iniciativa privada; facultad que tendrá el Estado pero de forma excepcional y en los casos que establezca la ley para cada sector estratégico.⁴²

- 86.** De lo expuesto, se puede concluir que los contribuyentes a los que hace referencia la reforma, pertenecen a sectores sobre los cuales el Estado ejerce un control, a través de organismos técnicos, por las características que se especificaron previamente, de ahí que las actividades y servicios que se presten en el sector bancario, de telecomunicaciones y en la exploración, explotación de hidrocarburos, servicios petroleros y transportación de petróleo crudo, conforme lo ha previsto el constituyente deben responder al interés general y social, esto es, velar por el interés de la colectividad en su conjunto.
- 87.** Al respecto, de la revisión del Catastro de Grandes Contribuyentes e Importancia Recaudatoria del año 2020,⁴³ se observa que el SRI distingue en el mismo a dos tipos de contribuyentes: i) Gran Contribuyente e ii) Importancia Recaudadora; dentro de este catastro se observa que incluso contribuyentes catalogados dentro del grupo “Importancia Recaudadora” se encuentran a compañías relacionadas con el sector bancario y petrolero; entonces, los contribuyentes que tienen la obligación de efectuar la retención mensual, no han sido seleccionados por su calidad de grandes contribuyentes, sino por el sector al que pertenecen -Banca, Telecomunicaciones y Petróleos-. Por tal razón, este Organismo encuentra que existe una justificación

⁴⁰ CRE, artículo 313.

⁴¹ CRE, artículo 315.

⁴² En la sentencia 80-12-SEP-CC, si bien el análisis del caso se hizo respecto de los minerales como recursos naturales no renovables, este Organismo se pronunció señalando que:

[...] dentro del sector estratégico de los recursos naturales no renovables, los minerales [...] son de propiedad inalienable, imprescriptible e inembargable y de administración exclusiva del Estado central, contemplándose la posibilidad de una delegación de gestión (no de propiedad) a la iniciativa privada (concesión minera) sin que por ello el desarrollo de las actividades económicas *en este sector deje de responder al interés general y social (interés público)*, razón por la cual los delegatarios privados se encuentran obligados a ejercer un aprovechamiento sustentable de dichos recursos minerales (como recursos naturales no renovables), siendo responsabilidad estatal velar por que sus mecanismos de producción, uso y consumo (especies dentro del genérico actividades económicas) por medio del pago de regalías (contribuciones no tributarias) favorezcan en su conjunto las condiciones de vida con dignidad de la sociedad (en términos ambientales, económicos, sociales y culturales) *de conformidad con los criterios y parámetros determinados en la ley [...] debiendo el Estado, propietario de estos recursos, velar por el interés público supervisando que su delegatario privado excepcional se sujete a las leyes que regulan las actividades económicas de este sector* (énfasis añadido).

⁴³ Fs. 32 a 43 del expediente constitucional.

razonable para diferenciar a los contribuyentes sujetos al impuesto a la renta; ello en razón de que, los contribuyentes obligados a la auto-retención han sido determinados por el sector al que pertenecen y en función de que la implementación del mecanismo operativo de retención a este tipo de contribuyentes permite un incremento en el flujo de ingresos para el Estado en los valores estimados por el Servicio de Rentas Internas en su informe de impacto fiscal.⁴⁴ Además, tal como lo reportó la Administración Tributaria, se advierte que en general, luego de efectuarse las retenciones, el saldo del impuesto permanece positivo, entonces la retención no superaría el impuesto causado, lo que permite concluir que tampoco se trata de una retención mensual desproporcionada a la renta de este tipo de contribuyentes.⁴⁵

- 88.** Finalmente, sobre los principios de generalidad y equidad tributaria, cabe indicar que si bien rigen en el régimen tributario acorde al artículo 300 de la Constitución; conforme al análisis desarrollado, la norma impugnada no abarca aspectos del derecho tributario material, y, por lo tanto, del despliegue de dichos principios en un tributo; sino que contempla un mecanismo operativo de retención del impuesto a la renta, como una cuestión del derecho tributario formal que no involucra elementos esenciales de la obligación y, en consecuencia, la aplicación de estos postulados, razón por la cual no procede la constatación de su violación.

9. 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 pública de inconstitucionalidad 24-20-IN.
2. Notifíquese y archívese.

Carmen Corral Ponce
PRESIDENTA (S)

⁴⁴ En el indicado informe se hace referencia a un incremento por USD 172,15 millones de dólares donde el 44,4% proviene del sector bancario seguido del sector petrolero (35,9%) y las telecomunicaciones (19,7%).

⁴⁵ Ver como referencia la nota al pie 35.

Razón: Siento por tal, que la sentencia que antecede fue aprobada por el Pleno de la Corte Constitucional con cinco votos a favor de los Jueces Constitucionales Karla Andrade Quevedo, Alejandra Cárdenas Reyes, Carmen Corral Ponce, Jhoel Escudero Soliz y Teresa Nuques Martínez; y, dos votos salvados de los Jueces Constitucionales Enrique Herrería Bonnet y Richard Ortiz Ortiz, en sesión jurisdiccional ordinaria de miércoles 16 de agosto de 2023; sin contar con la presencia de los Jueces Constitucionales Alí Lozada Prado y Daniela Salazar Marín.- Lo certifico.

Firmado electrónicamente
Aída García Berni
SECRETARIA GENERAL

SENTENCIA 24-20-IN/23

VOTO SALVADO

Jueces Constitucionales Enrique Herrería Bonnet y Richard Ortiz Ortiz

1. El Pleno de la Corte Constitucional, en sesión 16 de agosto de 2022, desestimó la demanda presentada dentro de la causa número 24-20-IN/23 (“**sentencia de mayoría**”) que analizó una acción pública de inconstitucionalidad presentada por OTECEL S.A. en contra del artículo 1 del Decreto Ejecutivo 1021, dictado por el presidente de la República el 27 de marzo de 2020 y publicado en el Suplemento del Registro Oficial 173 de 31 de marzo de 2020.
2. Respetando la decisión de mayoría, desarrollamos el presente voto salvado por disentir respecto a que: **(i)** mediante la facultad reglamentaria del presidente de la República en materia tributaria, era posible modificar una obligación tributaria de naturaleza legal como es la configuración normativa de la retención en la fuente; a nuestro criterio, una modificación de esta índole necesariamente debía haber sido efectuada mediante ley; y, **(ii)** la sentencia de mayoría afirma categóricamente que “bajo ningún supuesto el mencionado mecanismo de auto-retención puede ser asimilado a un anticipo del pago del impuesto a la renta o un pago adelantado del mismo”¹ sin que se sustente dicha afirmación, sino que se da por sentado que la regulación no creó un anticipo del impuesto a la renta. Finalmente, emitimos el presente voto salvado porque **(iii)** la norma impugnada sí puede ser catalogada como un anticipo en el pago del tributo, por lo que, conforme a la jurisprudencia constitucional esto solo podía ser regulado mediante ley.

1. Sobre la facultad reglamentaria del presidente de la República y la modificación de la retención en la fuente

3. La sentencia de mayoría precisa que la retención en la fuente consiste en “un medio de gestión del tributo”, por lo que, no se trata de un impuesto autónomo² y al ser un elemento formal esto sí podía reglarse mediante decreto ejecutivo. Así, cita el artículo 4 del Código Tributario para referir qué elementos del tributo tienen reserva de ley:

Art. 4.- Reserva de ley.- Las leyes tributarias determinarán el objeto imponible, los sujetos activo y pasivo, la cuantía del tributo o la forma de establecerla, las exenciones y deducciones; los reclamos, recursos y demás materias reservadas a la ley que deban concederse conforme a este Código.

¹ Sentencia de mayoría, párr. 51.

² Sentencia de mayoría, párr. 43.

4. Ahora bien, aunque concordamos con que la retención no crea un nuevo tributo, aquello no obsta su afectación al *sujeto pasivo* de la obligación tributaria, por lo que, requiere de regulación legal. Lo anterior se debe a que, conforme a la legislación tributaria, en términos generales, los “agentes de retención, entendiéndose por tales las personas naturales o jurídicas que, en razón de su actividad, función o empleo, [están] en posibilidad de retener tributos”.³ Complementariamente, el Código Tributario refiere que el responsable -en este caso el agente de retención- tiene responsabilidad solidaria con el contribuyente.⁴ En consecuencia, aunque en principio el responsable o retenedor no es el sujeto pasivo del tributo sí le irradian los efectos de este sujeto, pues por esta razón es responsable solidario y justamente esto se altera mediante la norma acusada.
5. En consecuencia, la norma acusada es incompatible con la Constitución, porque transgrede la reserva de ley en materia tributaria y el trámite propio para este tipo de regulación que debe llevarse a cabo por iniciativa del presidente de la República en la Asamblea Nacional.⁵
6. Lo dicho resulta relevante porque, además, el ordenamiento jurídico ecuatoriano concibe a la retención en la fuente como una obligación que se impone a un tercero responsable, que colabora con la administración tributaria para retener los ingresos gravados -en el caso de renta-. Aquello tiene dos consecuencias lógicas: en primer lugar, *para retener el ingreso gravado necesariamente se necesita que el responsable sea distinto al contribuyente* y, debido a esto, existe *responsabilidad solidaria entre el responsable o retenedor y el obligado o sujeto pasivo* como se evidenció en las líneas precedentes. Sin embargo, aquello se distorsiona con la norma impugnada, pues esta dispone que sea el propio contribuyente quien retenga los valores facturados, por lo que, se afecta el diseño de la retención en la fuente en la forma regulada en la legislación ecuatoriana y al mismo tiempo pierde de eficacia la solidaridad tributaria entre el retenedor y el contribuyente, porque ahora serían la misma persona. Aquello evidencia una transgresión a la seguridad jurídica y al principio de reserva de ley.

³ Código Tributario, artículo 29 numeral 1

Art. 29.- Otros responsables.- Serán también responsables: 1. Los agentes de retención, entendiéndose por tales las personas naturales o jurídicas que, en razón de su actividad, función o empleo, estén en posibilidad de retener tributos y que, por mandato legal, disposición reglamentaria u orden administrativa, estén obligadas a ello. Serán también agentes de retención los herederos y, en su caso, el albacea, por el impuesto que corresponda a los legados; pero cesará la obligación del albacea cuando termine el encargo sin que se hayan pagado los legados [...].

⁴ Código Tributario, artículo 26 “Art. 26.- Responsable es la persona que sin tener el carácter de contribuyente debe, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a este. Toda obligación tributaria es solidaria entre el contribuyente y el responsable, quedando a salvo el derecho de este de repetir lo pagado en contra del contribuyente, ante la justicia ordinaria y según el procedimiento previsto en el Código Orgánico General de Procesos”.

⁵ Constitución del Ecuador, artículo 120 y 135.

2. La norma impugnada crea un anticipo del impuesto

7. Como se anotó *supra*, la sentencia de mayoría señala que la norma impugnada no creó un anticipo, sino que se trata únicamente de una regulación relativa a la gestión de cobro del impuesto. Por ello, el fallo de mayoría afirma que “bajo ningún supuesto el mencionado mecanismo de auto-retención puede ser asimilado a un anticipo del pago del impuesto a la renta o un pago adelantado del mismo”.⁶
8. Al respecto, resulta importante resaltar que el requerir que un sujeto pasivo cancele o pague mensualmente un porcentaje de su facturación no implica una retención del impuesto, porque: (i) la retención en la fuente la realiza un tercero conforme a la legislación tributaria nacional; (ii) en el Ecuador no existe la noción de “auto-retención” que crea la norma impugnada, por lo que, se modifica la estructura y diseño de la retención en la fuente que solo puede ser efectuada por ley; y, finalmente, (iii) el pedirle al mismo contribuyente que entregue al Estado una parte de su facturación mensual -que será utilizada como crédito tributario para el pago del impuesto- es precisamente exigir que *cancele un anticipo del pago que va a realizar*. Por ende, consideramos que sí puede tratarse de un anticipo a diferencia de lo que sostiene el fallo de mayoría.
9. Frente a lo anterior, es importante considerar, además, que la legislación ecuatoriana precisa que el pago del impuesto a la renta “podrá anticiparse de forma *voluntaria*”.⁷ En otras palabras, la norma acusada es contraria a la seguridad jurídica, pues impone la obligación de los sujetos pasivos regulados por ella a anticipar el pago de un tributo, pese a que existe una ley, aprobada por la Asamblea Nacional, que expresamente determina que el anticipo es potestativo y no configura una obligación. Así, a nuestro criterio, se trastocaron las reglas que eran claras, previas y públicas.

3. El anticipo para el pago de impuestos debe ser tramitado por ley, según la jurisprudencia de la Corte

10. De conformidad con lo expuesto, el artículo 1 del Decreto Ejecutivo 1021 creó un anticipo para el pago del impuesto a la renta de contribuyentes que tengan su giro de negocio en relación con las telecomunicaciones, la banca y petróleos.

⁶ Sentencia de mayoría, párr. 51.

⁷ Código Tributario, art. 41

Art. 41.-Pago del impuesto. -Los sujetos pasivos deberán efectuar el pago del impuesto a la renta en los plazos y en la forma que establezca el reglamento. El pago del impuesto podrá anticiparse de forma voluntaria, y será equivalente al cincuenta por ciento (50%) del impuesto a la renta causado del ejercicio fiscal anterior, menos las retenciones en la fuente efectuadas en dicho ejercicio fiscal. El valor anticipado constituirá crédito tributario para el pago del impuesto a la renta. Las condiciones y requisitos para el pago del anticipo voluntario se establecerán en el reglamento.

11. En la sentencia 006-13-SIN-CC, la Corte Constitucional conoció varias acciones públicas de inconstitucionalidad en contra del anticipo del impuesto a la renta contenido en el artículo 41 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno (actualmente se encuentra derogado). De esta forma, la Corte anotó que:

[...] De lo expuesto, atendiendo al elemento temporal del hecho imponible, en ese momento se configura completamente el presupuesto establecido en la Ley y por lo tanto la realización del hecho generador en su sentido estricto, así como también la exigibilidad de la obligación tributaria [...]

[...] De lo expuesto, la Corte Constitucional concluye que *el anticipo de impuesto a la renta*, no vulnera el principio de legalidad puesto que cumple con el marco constitucional en lo referente a su regulación y modificación a través de una ley sancionada por la Asamblea Nacional como es el caso de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno. (Énfasis añadido)

12. De lo anterior se evidencia que la jurisprudencia constitucional negó las acciones públicas de inconstitucionalidad en cuanto a una presunta transgresión del principio de legalidad, porque el anticipo del impuesto se reguló por ley. En otras palabras, el criterio de la Corte fue que el cobro anticipado del tributo necesariamente debió realizarse por una ley sancionada en la Asamblea y, tras verificar que esto ocurrió, desestimó el cargo.
13. Pese a ello, en la causa *in examine*, la sentencia de mayoría inobservó sus propios pronunciamientos y, aunque la norma impugnada creó un anticipo para el pago del impuesto, en esta ocasión concluyó que el trámite no requería de una ley. Por ende, consideramos que se inobservaron los pronunciamientos previos de esta Corte. Se debe considerar, además, que el anticipo del impuesto a la renta se derogó mediante la Ley Para la Simplificación y Progresividad Tributaria, publicada en el Registro Oficial Suplemento 111 de 31 de diciembre de 2019, por lo que, se puede anotar que incluso el legislador, como representante popular, ha concebido que el anticipo para el pago de un impuesto requiere ser tramitado mediante ley.
14. En función de los argumentos esgrimidos, emitimos el presente voto salvado por disentir con el análisis y las conclusiones a las que arribó la sentencia de la mayoría del Pleno de la Corte.

Enrique Herrería Bonnet
JUEZ CONSTITUCIONAL

Richard Ortiz Ortiz
JUEZ CONSTITUCIONAL

Razón: Siento por tal que el voto salvado de los Jueces Constitucionales Enrique Herrera Bonnet y Richard Ortiz Ortiz, anunciado en la sentencia de la causa 24-20-IN, fue presentado en Secretaría General el 30 de agosto de 2023, mediante correo electrónico a las 18:04; y, ha sido procesado conjuntamente con la sentencia.- Lo certifico.

Firmado electrónicamente
Aída García Berni
SECRETARIA GENERAL