

Quito, D.M., 28 de febrero de 2024

CASO 2-21-IN

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

SENTENCIA 2-21-IN/24

Resumen: La Corte Constitucional analiza la constitucionalidad de la Circular NAC-DGECCGC14-00002 emitida por el SRI. Concluye que la Circular 002 añadió un requisito adicional para la deducibilidad de un gasto a la base imponible del impuesto a la renta, requisito que no se encuentra previsto en la Ley de Régimen Tributario Interno. Este requisito consiste en que la compañía empleadora, para poder deducir de la base imponible del impuesto a la renta los pagos que hace a sus representantes legales por concepto de remuneraciones u honorarios, debe estar al día con el seguro social voluntario. Por tanto, se vulneraron los principios de reserva de ley en materia tributaria y de legalidad, consagrados en los artículos 301 y 226 de la Constitución. Por los efectos ultractivos que la Circular 002 pudiere generar, se la analiza a luz de la Constitución y se declara su inconstitucionalidad parcial, por lo que se dispone la eliminación de la frase “o bajo el régimen de afiliación voluntaria, según corresponda”.

1. Antecedentes procesales

1. El 11 de enero de 2021, Cinthia Carolina Almeida Vintimilla, Becky Raquel Montesdeoca Molina, Rossana Lizeth Torres Rivera y Bárbara Brenda Terán Picconi (“**accionantes**”) presentaron una acción pública de inconstitucionalidad en contra de la Circular NAC-DGECCGC14-00002 (“**Circular 002**”) publicada en el Registro Oficial 182 de 12 de febrero de 2014 emitida por el Servicio de Rentas Internas (“**SRI**”).
2. El 11 de enero de 2021 se efectuó el sorteo para la sustanciación de la causa, mismo que recayó sobre la jueza constitucional Daniela Salazar Marín. La acción fue signada con el número 2-21-IN.
3. El 04 de marzo de 2021, el Tercer Tribunal de la Sala de Admisión de la Corte Constitucional admitió a trámite la acción. El Tribunal estuvo conformado por las juezas constitucionales Daniela Salazar Marín y Karla Andrade Quevedo, así como por el entonces juez constitucional Agustín Grijalva Jiménez.

4. El 06 de abril de 2021, la Procuraduría General del Estado (“PGE”) presentó ante la Corte Constitucional un escrito defendiendo la constitucionalidad de la Circular 002.
5. El 08 de abril de 2021, el SRI presentó ante la Corte Constitucional un escrito defendiendo la constitucionalidad de la norma.
6. El 23 de enero de 2024, en atención al orden cronológico de sustanciación de causas, la jueza constitucional sustanciadora Daniela Salazar Marín avocó conocimiento del caso.
7. El 25 de enero de 2024, el SRI adjuntó al proceso constitucional la Circular NAC-DGECCGC22-00000004, emitida por el Director General de dicha entidad con fecha 28 de octubre de 2022 (“Circular 004”).

2. Competencia

8. El Pleno de la Corte Constitucional es competente para conocer y resolver la presente acción pública de inconstitucionalidad de conformidad con lo previsto por el artículo 436 numeral 2 de la CRE, en concordancia con los artículos 75 numeral 1 literal d) y 98 de la LOGJCC.

3. Normas impugnadas

9. La presente acción de inconstitucionalidad fue planteada en contra de la Circular 002 emitida por el SRI. En particular, las accionantes impugnan la constitucionalidad del siguiente fragmento:

Con fundamento en las disposiciones constitucionales y legales citadas, se recuerda a los sujetos pasivos de impuestos administrados por el Servicio de Rentas Internas, lo siguiente:

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

aportaciones al seguro social, bajo el régimen de afiliación obligatoria o bajo el régimen de afiliación voluntaria, según corresponda.¹

4. Fundamentos de la acción de inconstitucionalidad

4.1. Fundamentos de la acción y pretensión

- 10.** Las accionantes consideran que la Circular 002 infringe los principios de reserva de ley en materia tributaria, de legalidad y de jerarquía normativa, consagrados por la Constitución en los artículos 301, 226 y 425.
- 11.** En lo que se refiere a los principios de reserva de ley y de legalidad, sostienen que el SRI no tiene la facultad constitucionalmente conferida para añadir requisitos y condiciones para la procedencia de las deducciones en el impuesto a la renta. A su decir, la Circular 002 permite la deducción del impuesto a la renta “siempre y cuando la empresa o sociedad haya efectuado, en dichos casos, las correspondientes aportaciones al seguro social, bajo el régimen de afiliación obligatoria o bajo el régimen de afiliación voluntaria, según corresponda”. Sostienen que este requisito no se encuentra en la ley y es ilegítimamente creado por la Circular 002. Acuden al artículo 4 del Código Tributario, con ocasión del principio de reserva de ley en materia tributaria, para sostener que las leyes tributarias determinarán, así como otros elementos del tributo, sus exenciones y deducciones. Afirman que además de que la Circular 002 regula cuestiones reservadas para una ley, el SRI se excede en sus facultades vulnerando también el principio de legalidad.
- 12.** Con ocasión del principio de jerarquía normativa, las accionantes sostienen que la Circular 002, por añadir requisitos que no están en la ley para la deducción en el impuesto a la renta, contraría el Código Tributario y la Ley de Régimen Tributario Interno (“LRTI”). En vista de que estas dos normas tienen carácter de ley mientras que la Circular 002 es de menor jerarquía, encuentran una incompatibilidad con el artículo 425 de la Constitución.
- 13.** Como pretensión, las accionantes solicitan a la Corte Constitucional que admita a trámite la acción, convoque a audiencia pública y declare la inconstitucionalidad de la Circular 002.

¹ Énfasis añadido.

4.2. Argumentos de la Procuraduría General del Estado

- 14.** La PGE defiende la constitucionalidad de la norma. Alega que las accionantes están solicitando la inconstitucionalidad de la Circular 002 fundamentada en su incompatibilidad con el Código Tributario y la LRTI. Apunta que la Corte Constitucional es la llamada a hacer un control de constitucionalidad mas no de legalidad, por lo que la acción debería desestimarse.
- 15.** A su vez, sostiene que si bien la LRTI regula el hecho generador, la base imponible, los sujetos y las deducciones del impuesto a la renta, la Circular 002 “determina el cumplimiento de una obligación constitucional”, refiriéndose a aquella que tendrían los empleadores de afiliar a sus dependientes al Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social (“**IESS**”). Afirma que la Circular 002 “no altera su esencia [del impuesto] y menos aún perjudica a los contribuyentes”, pues solo permite “una mejor aplicación de la norma”. En ese sentido considera que si la Circular 002 exige el cumplimiento de esta obligación no es porque la está creando, sino simplemente porque está haciendo acatar una obligación contenida en el artículo 369 de la Constitución.

4.3. Argumentos del Servicio de Rentas Internas

- 16.** El SRI sostiene que el principio de reserva de ley es flexible, pues “la facultad normativa de la autoridad fiscal de alguna forma puede contradecir o desviar el sentido de la ley”. De cualquier manera, sostiene que la condición de estar al día con las aportaciones al seguro social para efectos de la deducibilidad de ciertos gastos encuentra sustento en los artículos 308 del Código del Trabajo y 10 número 9 de la LRTI. Y que esta condición además cuenta también con una justificación social, pues no todos los tributos tienen un fin exclusivamente fiscal.
- 17.** Sostiene que el principio de reserva legal no impide a normas infralegales desarrollar los impuestos establecidos por la ley. Arguye que “la intención de la Administración Tributaria es orientar a los sujetos pasivos para que actúen conforme a la legislación vigente y evitar perjuicios para sí mismos”, pues alega que de todas maneras existe la obligación de aportar al seguro social.
- 18.** Por último, con sustento en la presunción de constitucionalidad de las normas, recuerda a la Corte Constitucional que la declaratoria de inconstitucionalidad es una medida de *última ratio*.

5. Cuestiones previas

5.1. Sobre la naturaleza de las circulares emitidas por el Servicio de Rentas Internas

19. El acto normativo impugnado es una circular emitida por el SRI. El artículo 8 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas consagra esta potestad en los siguientes términos:

Art. 8.- Resoluciones de aplicación general.- El Director del Servicio de Rentas Internas expedirá, mediante resoluciones, circulares o disposiciones de carácter general y obligatorio, necesarias para la aplicación de las normas legales y reglamentarias y para la armonía y eficiencia de su administración. Para la vigencia de tales circulares o disposiciones, deberán ser publicadas en el Registro Oficial y no podrán contrariar las leyes ni reglamentos. Esta facultad es indelegable.

20. En ocasiones anteriores, la Corte Constitucional ha tratado a estas resoluciones del SRI como actos normativos.² En vista de que las circulares del SRI son emitidas a propósito de la misma facultad, lo propio se hará en este caso. Cabe recordar, sin embargo, que esta facultad normativa que tiene el SRI es estricta, pues expresamente establece que estas circulares “no podrán contrariar las leyes ni reglamentos”.

5.2. Sobre la Circular NAC-DGECCGC22-00000004

21. El 28 de octubre de 2022, 8 años después de la entrada en vigencia de la Circular 002, el Director General del SRI emitió la Circular NAC-DGECCGC22-00000004, relativa a la deducibilidad de los pagos realizados a los representantes legales, mandatarios o administradores de una compañía.

22. La Circular 004 hace un recuento de las normas vigentes aplicables relativas tanto a la deducibilidad de ciertos pagos, así como también al régimen de afiliación al seguro social. Concluye que la Circular 002 “a la presente fecha no recoge el régimen jurídico aplicable en estos casos”. A su vez, manifiesta que:

² CCE, sentencia 2-21-IA/23, 02 de agosto de 2023, párr. 16. En este caso, el accionante identificó a las resoluciones del SRI como actos administrativos, razón por la que la nomenclatura de la sentencia es IA y no IN. Sin embargo, en la delimitación de la competencia, la Corte Constitucional aclaró que se trata de un acto normativo de origen no parlamentario, revisable por este Organismo a través de una acción pública de inconstitucionalidad de actos normativos no parlamentarios, y no de actos administrativos de carácter general. De cualquier manera, vale anotar que sea que se trate de un acto normativo o de un acto administrativo, la Corte en ambos casos realiza un control abstracto de constitucionalidad.

Con fundamento en las disposiciones constitucionales y legales citadas, esta Administración Tributaria aclara y emite esta directriz sobre lo concerniente a la deducibilidad de los valores pagados a representantes legales y mandatarios cuya relación laboral se sujeta al primer inciso del artículo 308 en concordancia con el primer inciso del artículo 36 del Código del Trabajo, y la Resolución C.D. 625, del Consejo Directivo del Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, vigentes a la fecha y citadas en este documento, en los siguientes términos:

En la liquidación del Impuesto a la Renta, a efectos de registrar la deducibilidad de los gastos por concepto de honorarios pagados por una sociedad a su representante o representantes legales (mandatarios o administradores), no es menester acreditar el pago de aportes patronales a la seguridad social, en tanto que la relación contractual en estos casos se circunscribe al ámbito civil y no laboral, tal como lo prevén los artículos 36 y 308 del Código del Trabajo.

23. La Circular 004 establece que no es necesario estar al día con el seguro social para poder deducir lo pagado al representante legal, mandatario o administrador, pues sostiene que su relación contractual no estaría regida por el derecho laboral sino por el derecho común. Sin embargo, la Circular 002 expresamente establece que:

Exclusivamente para fines tributarios, puntualmente para efectos de establecer la base imponible del impuesto a la renta, y **sin perjuicio de lo dispuesto en la correspondiente normativa laboral y civil respecto de la calidad o naturaleza de la relación jurídica existente entre una empresa [...] y sus representantes legales [...]** se considerarán deducibles [...].³

24. Como se puede observar, existe una evidente contradicción entre la Circular 004 y la 002, por lo que se configura una derogatoria tácita. Este tipo de derogatoria ocurre cuando una norma posterior contraría a una anterior sin arrebatarle su vigencia de manera explícita. Si bien la Circular 002 establece que para la deducibilidad de los pagos realizados por concepto de honorarios a los representantes legales hace falta estar al día con el seguro social obligatorio y voluntario, la Circular 004 establece que “no es menester acreditar el pago de aportes patronales a la seguridad social” para la deducibilidad de dichos egresos. Adicionalmente, cabe recordar que la administración tributaria conserva su potestad determinativa, sancionatoria y recaudadora. Por lo mismo, el SRI se encuentra autorizado para verificar, complementar y enmendar las declaraciones del impuesto a la renta realizada por los contribuyentes o responsables. Así, por ejemplo, el artículo 90 del Código Tributario permite a la administración tributaria central emitir actos determinativos modulando la declaración del contribuyente. Así mismo, la autoridad tributaria central puede hacer lo mismo con base

³ Énfasis añadido.

en el artículo 47 de la LRTI. Por tanto, es evidente que los efectos de la Circular 002 podrían subsistir incluso después de ser derogada.⁴

- 25.** Como consecuencia de aquello, la Circular 002 es capaz de producir efectos ultractivos, pues estuvo vigente desde el 12 de febrero de 2014 hasta su derogatoria, el 28 de octubre de 2022. Naturalmente puede producir efectos para aquellos hechos ocurridos en ese periodo de tiempo. En consecuencia, la constitucionalidad de la Circular 002 será analizada pese a que fue derogada tácitamente por la Circular 004, por los efectos ultractivos que la primera pudiere generar.⁵

6. Planteamiento del problema jurídico

- 26.** La argumentación integral de las accionantes se enfoca en impugnar la constitucionalidad de la Circular 002 en vista de que, a su decir, crea requisitos adicionales para la deducción de la base imponible del impuesto a la renta. Afirman que esto vulneraría el principio de reserva de ley y de legalidad: (i) el de reserva de ley, porque solo a través de una ley se deberían establecer requisitos de procedencia de las deducciones; (ii) el de legalidad, porque el SRI no tenía la potestad de añadir esto que las accionantes consideran un requisito adicional. A su vez, argumenta que aquello vulneraría el principio de jerarquía normativa porque la Circular 002 es de inferior jerarquía que la ley y por tanto no puede contradecirla.
- 27.** Para esta Corte es claro que no le corresponde dirimir conflictos de mera legalidad, pues estos tienen su cauce propio en las diversas vías que ofrece el ordenamiento jurídico. Es por eso que, al tratarse de conflictos de mera legalidad en materia tributaria, a los contribuyentes les corresponde optar por las vías ordinarias con el fin de que a través de ellas resuelvan sus controversias.⁶
- 28.** Sin embargo, la Corte Constitucional está consciente del valor constitucional de los principios de reserva de ley (incluyendo al principio de reserva de ley propio del régimen tributario), de legalidad y de jerarquía normativa. Todos estos encuentran reconocimiento constitucional en los artículos 132, 133, 301, 226 y 425, respectivamente. Para efectos de tutelar la observancia de estos principios, en ocasiones

⁴ En la sentencia 111-20-IN/23, la Corte Constitucional identificó los posibles efectos ultractivos de una norma tomando en cuenta estos mismos criterios. Ver CCE, 111-20-IN/23, párrs. 12.1 y 12.2.

⁵ Lo propio ha hecho la Corte con anterioridad. Por ejemplo, véase CCE, sentencias 35-16-IN/23, 01 de febrero de 2023; 111-20-IN/23, 13 de diciembre de 2023.

⁶ CCE, sentencias 101-20-IN/23, 27 de septiembre de 2023, párr. 20; 62-19-IN/23, 12 de abril de 2023, párr. 18.

es forzoso que la Corte Constitucional coteje normas infraconstitucionales entre ellas. A la Constitución no le es indiferente, por ejemplo, que a través de una ordenanza municipal se modifique un elemento esencial de algún impuesto, y así lo ha establecido la Corte Constitucional en múltiples ocasiones.⁷

29. Por tanto, y en lo que se refiere al caso bajo análisis, no por cotejar la LRTI con la Circular 002 emitida por el SRI este análisis constituye un asunto de mera legalidad. Todo lo contrario, pues solo de su análisis conjunto es posible llegar a una conclusión respecto de la observancia de una serie de principios constitucionales que merecen ser protegidos por la Corte Constitucional. El contraste entre estas normas infraconstitucionales adquiere un evidente matiz constitucional, por lo que la Corte procederá a plantear un problema jurídico al respecto.
30. Atendiendo a lo antes manifestado, en acciones públicas de inconstitucionalidad de similar naturaleza, la Corte Constitucional ha enfocado su análisis en los principios de reserva de ley y/o de legalidad.⁸ Por la conexidad que tiene el principio de jerarquía normativa con ambos principios enunciados, la Corte Constitucional plantea el siguiente problema jurídico: ¿La Circular 002 vulneró los principios de reserva de ley y de legalidad al supuestamente añadir un requisito adicional para la deducibilidad de los sueldos, salarios u honorarios pagados a los representantes legales, mandatarios o apoderados de una compañía?

7. Resolución del problema jurídico

7.1. ¿La Circular 002 vulneró los principios de reserva de ley y de legalidad al supuestamente añadir un requisito adicional para la deducibilidad de los sueldos, salarios u honorarios pagados a los representantes legales, mandatarios o apoderados de una compañía?

31. El impuesto a la renta encuentra su origen en la LRTI. El artículo 1 prescribe: “[e]stablécese el impuesto a la renta global que obtengan las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades nacionales o extranjeras”. Se trata de un tributo

⁷ CCE, sentencias 101-20-IN/23, 27 de septiembre de 2023; 62-19-IN/23, 12 de abril de 2023; 111-20-IN/23, 13 de diciembre de 2023.

⁸ CCE, sentencias 101-20-IN/23, 27 de septiembre de 2023, párrs. 29 y ss.; 64-19-IN/23, 01 de noviembre de 2023, párrs. 14 y ss.;

directo en cuanto grava de manera inmediata una manifestación directa de capacidad contributiva, pues su hecho generador es la misma generación de renta.⁹

32. La base imponible de este tributo es la renta misma, pese a que no toda renta está gravada. Según el artículo 2 de la LRTI, la renta gravada será aquella derivada de los ingresos de fuente ecuatoriana y de los ingresos obtenidos por residentes fiscales ecuatorianos. El primer caso se desarrolla en el artículo 8, y el segundo en los artículos 4.1 y 4.2 de la LRTI. Tomando en cuenta que la renta y el ingreso no son sinónimos - porque la renta se cuantifica con los ingresos gravados menos los egresos deducibles-, el artículo 16 de la LRTI prescribe que “[e]n general, la base imponible está constituida por la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios gravados con el impuesto, menos las devoluciones, descuentos, costos, gastos y deducciones, imputables a tales ingresos”.
33. El artículo 10 de la LRTI define a la noción de deducibilidad y procede a enlistar ciertos egresos que son deducibles. Esto es fundamental pues mientras más egresos deducibles se tenga, menor será la base imponible del impuesto a la renta y en definitiva menor será la cantidad a la que el contribuyente se encuentre obligado a pagar. Este artículo establece que, “[e]n general, con el propósito de determinar la base imponible sujeta a este impuesto se deducirán los gastos e inversiones que se efectúen con el propósito de obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana que no estén exentos”. A continuación, procede a enlistar una serie de gastos deducibles.
34. El número 9 del artículo 10 de la LRTI establece como gastos deducibles a “los sueldos, salarios y remuneraciones en general”. El segundo inciso de este número prescribe que “[l]as remuneraciones en general y los beneficios sociales reconocidos en un determinado ejercicio económico, **solo se deducirán sobre la parte respecto de la cual el contribuyente haya cumplido con sus obligaciones legales para con el seguro social obligatorio cuando corresponda**, a la fecha de presentación de la declaración del impuesto a la renta, y de conformidad con la ley” (énfasis añadido).
35. Por su parte, la Circular 002 del SRI se refiere a un caso particularizado. Prescribe que el sueldo, salario u honorario pagado a un representante legal de una empresa (sea director, gerente, administrador o en general cualquier persona que tenga poder para representar y obligar a la empresa o entidad), así como a mandatarios o apoderados que

⁹ Situación diversa experimenta, por ejemplo, el impuesto al valor agregado (“IVA”). Este grava apenas una manifestación indirecta de riqueza, pues la tarifa es la misma con independencia de la renta que el contribuyente genere o del patrimonio que ostente.

ejerzan funciones permanentes en el régimen interno de una empresa,¹⁰ será deducible solo si es que la empresa o sociedad haya efectuado, en dichos casos, las aportaciones al seguro social que correspondan. Sin embargo, impone esta condición independientemente de si el régimen de seguridad social sea voluntario u obligatorio. A su vez, según la Circular 002, esto ocurre con independencia “de la calidad o naturaleza de la relación jurídica existente entre una empresa (...) y sus representantes legales”.

Tabla 1

Ley de Régimen Tributario Interno	Circular 002
<p>Art. 10.- Deducciones. - En general, con el propósito de determinar la base imponible sujeta a este impuesto se deducirán los gastos e inversiones que se efectúen con el propósito de obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana que no estén exentos.</p> <p>En particular se aplicarán las siguientes deducciones:</p> <p>9.- Los sueldos, salarios y remuneraciones en general; los beneficios sociales; la participación de los trabajadores en las utilidades; las indemnizaciones y bonificaciones legales y otras erogaciones impuestas por el Código de Trabajo, en otras leyes de carácter social, o por contratos colectivos o individuales, así como en actas transaccionales y sentencias, incluidos los aportes al seguro social obligatorio; también serán deducibles las contribuciones a favor de los trabajadores para finalidades de asistencia médica, sanitaria, escolar, cultural, capacitación, entrenamiento profesional y de mano de obra.</p> <p>Las remuneraciones en general y los beneficios sociales reconocidos en un determinado ejercicio económico, solo se deducirán sobre la parte respecto de la cual el contribuyente haya cumplido con sus obligaciones legales para con el seguro social obligatorio cuando corresponda, a la fecha de presentación de la declaración del impuesto a la renta, y de conformidad con la ley.</p>	<p>Exclusivamente para fines tributarios, puntualmente para efectos de establecer la base imponible de impuesto a la renta, y sin perjuicio de lo dispuesto en la correspondiente normativa laboral y civil respecto de la calidad o naturaleza de la relación jurídica existente entre una empresa -se trate ésta de una persona natural o de una sociedad- y sus representantes legales- sean éstos directores, gerentes, administradores y en general personas que tengan poder para representar y obligar a la empresa o entidad- así como de mandatarios o apoderados, que ejerzan funciones permanentes en el régimen interno de una empresa, se considerarán deducibles los sueldos, salarios u honorarios a éstos pagados, siempre y cuando la empresa o sociedad haya efectuado, en dichos casos, las correspondientes aportaciones al seguro social, bajo el régimen de afiliación obligatoria o bajo el régimen de afiliación voluntaria, según corresponda.</p>

¹⁰ En adelante, esta sentencia utilizará “representante legal” para hacer alusión a todas las categorías previstas por la Circular 002.

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

*Cuadro elaborado por la Corte Constitucional del Ecuador.¹¹

- 36.** Con este fundamento, las accionantes sostienen que la Circular 002 vulnera el principio de reserva de ley y de legalidad en cuanto este requisito para la deducibilidad del pago (estar al día con el aporte al seguro social voluntario) debería constar en la LRTI y no en una circular. Adicionalmente y, en consecuencia, afirman que el SRI no tiene la facultad constitucionalmente conferida para añadir este requisito a través de una circular.
- 37.** Del análisis realizado, se desprende que la Circular 002 efectivamente contempla un requisito para la deducibilidad de este pago, a saber, que la empresa esté al día con el seguro social. Esto no es enteramente nuevo para la LRTI, pues en el segundo inciso del número 9 del artículo 10 también lo contempla cuando se trata específicamente de las obligaciones para con el seguro social obligatorio. Sin embargo, la Circular 002 expresamente establece que este requisito es aplicable tanto para los casos en que se esté sometido al seguro social obligatorio como también al voluntario.
- 38.** De la interpretación de estas normas se puede sacar la siguiente conclusión. La LRTI contempla una regla general: toda remuneración en general, incluyendo los honorarios, será en principio deducible. Una excepción es que, cuando se está sujeto al seguro social obligatorio, es necesario estar al día con sus aportes para la deducibilidad de ese pago. Sin embargo, la Circular 002 extiende esta excepción para los casos en que se tiene un seguro social voluntario cuando el pago sea realizado a un representante legal de la empresa, pues también exige estar al día con él para deducir ese gasto, difiriendo de esta manera de la LRTI.
- 39.** Corresponde ahora analizar las implicaciones constitucionales de esta diferencia, pues no en vano la Constitución consagró el principio de reserva de ley que recae sobre los impuestos, así como normas específicas respecto de la iniciativa tributaria. El artículo 132 de la Constitución contempla el principio de reserva de ley general. Prescribe que “[l]a Asamblea Nacional aprobará como leyes las normas generales de interés común”.

¹¹ Todo énfasis de este cuadro ha sido añadido.

En lo tributario, el número 5 del artículo prescribe que se requiere de una ley para “[c]rear, modificar o suprimir tributos, sin menoscabo de las atribuciones que la Constitución confiere a los gobiernos autónomos descentralizados”. Estos gobiernos autónomos, según el artículo 264 número 5, tienen la facultad exclusiva de a través de ordenanzas crear, modificar o suprimir tasas y contribuciones especiales de mejoras. Sin embargo, los impuestos experimentan una suerte distinta.

- 40.** El artículo 301 de la Constitución prescribe que “[s]ólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos”. El texto constitucional protege con más rigor a los impuestos y por eso ha prohibido la descentralización de su potestad tributaria. El artículo 135 de la Constitución sostiene que “[s]ólo la Presidenta o Presidente de la República podrá presentar proyectos de ley que creen, modifiquen o supriman impuestos” y el 120 número 5 sostiene que se requerirá de ley emitida por la Asamblea Nacional para “crear, modificar o suprimir tributos, sin menoscabo de las atribuciones que la Constitución confiere a los gobiernos autónomos descentralizados”.¹²
- 41.** Como consecuencia de lo anterior, en caso de que una norma de carácter infralegal establezca, modifique, exonere o extinga un impuesto, esta sería incompatible con el principio de reserva de ley que recae sobre los impuestos y con el principio de legalidad por una extralimitación de atribuciones. El caso bajo análisis es un posible supuesto de modificación de un impuesto, por lo que el examen de constitucionalidad irá en ese sentido.
- 42.** La Corte Constitucional se ha pronunciado con ocasión de los elementos centrales de un tributo:

[L]os elementos básicos del tributo, entre los cuales tenemos: 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 lo previsto en el artículo 4 del Código Tributario.¹³

¹² CCE, sentencia 101-20-IN/23, 27 de septiembre de 2023, párr. 35; dictamen 1-23-OP/23, 25 de enero de 2023, párrs. 41-44. En el mismo sentido, la Ley Orgánica de la Función Legislativa: “Art. 68.- Iniciativa.- Sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante el trámite ordinario previsto en esta Ley, la Asamblea Nacional podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos”.

¹³ CCE, sentencia 014-12-SIN-CC, 19 de abril de 2012, p. 12. En el mismo sentido véase la sentencia 27- 12-IN/20, 29 de enero de 2020, párrs. 36-38 y el dictamen 2-21-OP/21, 23 de junio de 2021, párr. 26.

43. El artículo 4 del Código Tributario se pronuncia en el mismo sentido, pues sostiene que “[l]as leyes tributarias determinarán el objeto imponible, los sujetos activo y pasivo, la cuantía del tributo o la forma de establecerla, las exenciones y deducciones”. Queda establecido que tanto las deducciones como la misma base imponible de un tributo, al tratarse de un impuesto, tienen reserva de ley en sentido estricto.¹⁴
44. Como se desprende de los párrafos 36 a 38 *supra*, la Circular 002 efectivamente modifica las condiciones (añadiendo una) para la deducibilidad de un gasto particular sobre la base imponible del impuesto a la renta. Si bien la misma LRTI condiciona la deducibilidad del pago de toda remuneración al hecho de que la empresa esté al día con el seguro social cuando el régimen de afiliación sea obligatorio, la Circular 002 extiende este mismo requisito para los casos en que el pago sea hecho a un representante legal de la empresa cuya afiliación del seguro social sea voluntaria.
45. Cabe anotar que el solo hecho de añadir el supuesto relativo al representante legal no modifica la LRTI. Esta norma prescribe que serán deducibles todas las remuneraciones en general, y naturalmente eso incluye a aquellas pagadas a los representantes legales de una compañía. La modificación está particularmente en que, en estos casos, y cuando la afiliación al seguro social es voluntaria, también se exija estar al día con los aportes al seguro social. En efecto, este es un requisito no previsto por la LRTI pero sí añadido por la Circular 002. Esto permite notar que la Circular 002 no se ha limitado a realizar una interpretación de la LRTI, ni existen elementos en el ordenamiento jurídico para llegar a esta conclusión. Por el contrario, activamente está introduciendo un nuevo requisito. Esto despeja cualquier duda con relación al alcance constitucional que esta controversia puede tener, pues al haber una modificación activa de la LRTI existe una posible incompatibilidad con el principio de reserva de ley en materia tributaria que recae sobre los impuestos.
46. Si bien es cierto que las deducciones por sí mismas constituyen un elemento central del impuesto a la renta como se desprende del párrafo 42 *supra*, cabe anotar que su esencialidad también está estrechamente vinculada con la base imponible. Como ya se anotó en el párrafo 33 *supra*, de la procedencia de la deducción depende una disminución de la base imponible, otro elemento esencial del impuesto a la renta. Por tanto, la Circular 002 no solo altera el régimen de deducciones del impuesto a la renta,

¹⁴ Por ley en sentido estricto entiéndase una ley expedida por la Asamblea Nacional, en contraposición con la ley en sentido amplio, refiriéndose a toda norma jurídica emitida por una autoridad autorizada y competente capaz de modificar la conducta humana, ya sea directa o indirectamente.

sino que hace lo propio con la base imponible, modificando así no uno sino dos de sus elementos esenciales.

- 47.** Como consecuencia de lo expuesto, la frase “o bajo el régimen de afiliación voluntaria, según corresponda” de la Circular 002 vulnera los principios de reserva de ley tributaria que recae sobre los impuestos y de legalidad, por expandir un requisito para la procedencia de la deducibilidad de un gasto, presupuesto que no fue previsto por la LRTI.
- 48.** A decir del SRI y de la Procuraduría General del Estado, la obligación de estar al día con el seguro social es de fuente constitucional y legal, por lo que la Circular 002 no la estaría creando. En consecuencia, afirma que la Circular 002 se limita a exigir una obligación que de todas maneras es exigible. Esta obligación estaría en el artículo 369 de la Constitución, así como en el 42 número 31 del Código del Trabajo, y en el artículo 2 de la Ley de Seguridad Social. Si bien esto es cierto, este Organismo observa que las accionantes no han reprochado la supuesta creación de una obligación que no existe en el ordenamiento jurídico. Los alegatos se dirigen a acusar de inconstitucional al hecho de que una obligación preexistente sirva como requisito para la deducibilidad de un pago. Por ejemplo, sería similar a establecer que estar al día con la obligación alimenticia sirva de requisito para celebrar un contrato de arrendamiento. El juicio de reproche no se dirigiría a la obligación alimenticia, sino al hecho de que su cumplimiento sirva como requisito para la celebración de un negocio jurídico distinto. Es por eso que, si bien la obligación de estar al día con el seguro social no nace con la Circular 002, el juicio de reproche es distinto y por tanto no desvirtúa la argumentación hasta ahora esgrimida por este Organismo.
- 49.** La Circular 002 exige para la deducibilidad del pago hecho a los representantes legales que se esté al día con el seguro social voluntario, requisito no comprendido por la LRTI. Si de una interpretación integral de normas legales o incluso infralegales se desprende alguna u otra conclusión sobre la deducibilidad de estos pagos, eso no corrige el hecho de que la Circular 002, analizada en abstracto, contiene un requisito inconstitucional.¹⁵

¹⁵ La Corte está al tanto de los posibles problemas prácticos de la Circular 002, pues por los artículos 2 y 152 de la Ley de Seguridad Social podría concluirse que, al fin y al cabo, todos los representantes legales deben estar sujetos al régimen de seguridad social obligatorio. Este Organismo considera que esa es una consideración práctica que acaso podría comprometer la eficacia de la Circular 002. Sin embargo, a este Organismo no le corresponde analizar la eficacia de la norma impugnada, sino únicamente su validez material (cuando el reproche de inconstitucionalidad es por el fondo, como en este caso), es decir, su correspondencia con la Constitución.

8. Efectos de la sentencia

50. El artículo 95 de la LOGJCC prescribe que “[l]as sentencias que se dicten en ejercicio del control abstracto de constitucionalidad surten efectos de cosa juzgada y producen efectos generales hacia el futuro”. Señala que “[d]e manera excepcional se podrán diferir o retrotraer los efectos de las sentencias, cuando sea indispensable para preservar la fuerza normativa y superioridad jerárquica de las normas constitucionales, la plena vigencia de los derechos constitucionales, y cuando no afecte la seguridad jurídica y el interés general”.
51. La Corte Constitucional le dará efectos inmediatos y hacia el futuro a la presente sentencia, tal y como lo dispone la regla general dispuesta por el artículo 95 de la LOGJCC. Sobre ello, este Organismo ha determinado que las autoridades públicas, incluidas las judiciales, están impedidas de aplicar el contenido de disposiciones jurídicas declaradas inconstitucionales pues la declaratoria de inconstitucionalidad no está sujeta a la fecha de inicio de un proceso judicial concreto, sino al momento en que la autoridad administrativa o judicial debe interpretar y aplicar determinada disposición jurídica.¹⁶ De esta manera, los efectos inmediatos de esta sentencia serán aplicables también a procesos en curso en los que se esté discutiendo, ya sea judicial o administrativamente, la procedencia de esta deducibilidad.
52. En conclusión, la declaratoria de inconstitucionalidad será exclusiva de la frase “o bajo el régimen de afiliación voluntaria, según corresponda” de la Circular 002. Como consecuencia de ello, debe entenderse que su texto fue el siguiente:

Exclusivamente para fines tributarios, puntualmente para efectos de establecer la base imponible de impuesto a la renta, y sin perjuicio de lo dispuesto en la correspondiente normativa laboral y civil respecto de la calidad o naturaleza de la relación jurídica existente entre una empresa -se trate ésta de una persona natural o de una sociedad- y sus representantes legales- sean éstos directores, gerentes, administradores y en general personas que tengan poder para representar y obligar a la empresa o entidad- así como de mandatarios o apoderados, que ejerzan funciones permanentes en el régimen interno de una empresa, se considerarán deducibles los sueldos, salarios u honorarios a éstos pagados, siempre y cuando la empresa o sociedad haya efectuado, en dichos casos, las correspondientes aportaciones al seguro social, **bajo el régimen de afiliación obligatoria.**¹⁷

¹⁶ CCE, sentencias 2-21-IA/23, 02 de agosto de 2023, párr. 132; 1121-12-EP/20, 08 de enero de 2020, párr. 53.

¹⁷ Énfasis añadido con el fin de visibilizar el cambio.

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. **Aceptar parcialmente** la acción pública de inconstitucionalidad **2-21-IN**.
2. **Declarar** la inconstitucionalidad parcial con efectos inmediatos y hacia el futuro de la Circular 002 emitida por el SRI por contravenir los principios de reserva de ley en materia tributaria y de legalidad, consagrados en los artículos 301 y 226 de la Constitución. En consecuencia, se dispone **eliminar** de la Circular la frase “o bajo el régimen de afiliación voluntaria, según corresponda”.
3. Notifíquese, publíquese y cúmplase.

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, Enrique Herrería Bonnet, Alí Lozada Prado, Teresa Nuques Martínez y Daniela Salazar Marín, en sesión jurisdiccional ordinaria de miércoles 28 de febrero de 2024; sin contar con la presencia del Juez Constitucional Richard Ortiz Ortiz, por uso de una licencia por comisión de servicios.- Lo certifico.

Firmado electrónicamente
Aída García Berni
SECRETARIA GENERAL