

Quito, D.M., 02 de agosto de 2023

CASO 2-21-IA

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

SENTENCIA 2-21-IA/23

Resumen: En esta sentencia, la Corte Constitucional analiza un conjunto de resoluciones emitidas por el SRI en el marco de la pandemia por COVID-19 en relación con la suspensión y habilitación de plazos y términos de procesos administrativo tributarios. Las resoluciones se impugnaron por haber establecido que su entrada en vigencia ocurriría con su expedición y no con la publicación en el Registro Oficial.

Una vez realizado el análisis, la Corte resuelve aceptar parcialmente la acción pública de inconstitucionalidad y declara: (1) las resoluciones NAC-DGERCGC20-00000022, NAC-DGERCGC20-00000024, NAC-DGERCGC20-00000026, NAC-DGERCGC20-00000028, NAC-DGERCGC20-00000031, NAC-DGERCGC20-00000034, NAC-DGERCGC20-00000035 y NAC-DGERCGC20-00000038 son constitucionales pues su entrada en vigencia a partir de su expedición se estableció con base en la excepcionalidad de la pandemia por COVID-19 y tuvo un efecto favorable para los y las contribuyentes. A su vez, (2) la inconstitucionalidad sustitutiva de las resoluciones NAC-DGERCGC20-00000042 y NAC-DGERCGC20-00000048 por contravenir el derecho a la seguridad jurídica en los principios de irretroactividad y publicidad, pues de su vigencia no se obtuvo un efecto favorable para los y las contribuyentes. En consecuencia, la vigencia de las resoluciones será a partir de su publicación en el Registro Oficial. Además, la Corte establece que (3) el artículo 2 de la resolución NAC-DGERCGC20-00000074 es inconstitucional pues es incompatible con la seguridad jurídica al no haberse justificado la excepcionalidad de la suspensión de plazos y términos. Finalmente, (4) la Corte establece, para las autoridades administrativas o judiciales competentes, que las medidas (2) y (3) *no podrán afectar los derechos de los y las contribuyentes.*

Contenido

1. Antecedentes procesales	2
2. Actos cuya inconstitucionalidad se demanda	3
3. Competencia	4
4. Pretensiones y fundamentos	6
4.1. Pretensión y fundamentos de la acción pública de inconstitucionalidad	6
4.2. Fundamentos del Servicio de Rentas Internas	9
4.3. Fundamentos de la Procuraduría General del Estado	11
4.4. Amicus Curiae	11
5. Planteamiento de los problemas jurídicos	12
6. Análisis constitucional	15

6.1.	¿Las resoluciones impugnadas son incompatibles con el derecho a la seguridad jurídica por la presunta vigencia retroactiva a lapsos anteriores a su expedición o publicación en el Registro Oficial?	15
6.1.1.	El principio de irretroactividad de las normas.....	15
6.1.2.	El principio de publicidad de las normas.....	17
6.1.3.	Análisis de las resoluciones impugnadas.....	20
6.1.4.	Cuestión 1.- ¿Las resoluciones impugnadas entraron en vigencia antes de su publicación en el Registro Oficial?	20
6.1.5.	Cuestión 2.- ¿Las resoluciones 022 a 048 obedecen a una situación excepcional debidamente justificada?	22
6.1.6.	Cuestión 3.- ¿Las resoluciones 022 a 048 tienen efectos favorables para las personas contribuyentes?.....	23
6.1.6.1.	Resoluciones que suspendieron términos y plazos	24
6.1.6.2.	Resoluciones que habilitaron términos previamente suspendidos	25
6.1.7.	Conclusión sobre la compatibilidad entre las normas impugnadas y el derecho a la seguridad jurídica	28
6.2.	¿Las resoluciones impugnadas contravienen el derecho a la seguridad jurídica porque habrían generado incertidumbre dada la ambigüedad del término “procesos administrativos tributarios” y porque habrían beneficiado solo al SRI, afectando a los contribuyentes?.....	29
6.3.	¿El artículo 2 de la resolución 074 es incompatible con el derecho a la seguridad jurídica dado que la suspensión de plazos y términos no habría sido justificada?	31
7.	Efectos de la sentencia.....	33
8.	Decisión.....	34

1. Antecedentes procesales

- El 15 de enero de 2021, Andrés Fabián Andrade Fernández (“**accionante**”) presentó una acción pública de inconstitucionalidad en contra de las siguientes resoluciones emitidas por el Servicio de Rentas Internas (“**SRI**”), referentes a suspensión o reanudación de plazos y términos de procedimientos administrativos tributarios (“**resoluciones impugnadas**”):¹

Tabla 1: Sobre las resoluciones impugnadas		
Resolución	Tipo	Fechas
1. NAC-DGERCGC20-00000022	Suspensión	Desde el 16 hasta el 31 de marzo
2. NAC-DGERCGC20-00000024		Desde el 1 hasta el 5 de abril
3. NAC-DGERCGC20-00000026		Hasta el 12 de abril
4. NAC-DGERCGC20-00000028		Hasta el 30 de abril
5. NAC-DGERCGC20-00000031		Hasta el 15 de mayo
6. NAC-DGERCGC20-00000034		Hasta el 22 de mayo
7. NAC-DGERCGC20-00000035		Hasta el 31 de mayo
8. NAC-DGERCGC20-00000038		Hasta el 15 de junio

¹ Esta sentencia se referirá también a las resoluciones por sus últimos tres dígitos. Salvo por la última fecha de la resolución 074, todas las fechas corresponden a 2020.

9. NAC-DGERCGC20-00000042		Desde el 16 de junio (Cantones en semáforo amarillo). ²
10. NAC-DGERCGC20-00000048	Reanudación	Desde el 29 de junio (para Quito) y 1 de julio (el resto de cantones retornando a actividades presenciales).
11. NAC-DGERCGC20-00000074 (artículo 2)	Suspensión	Desde el 24 de diciembre de 2020 y el 1 de enero de 2021.

Cuadro elaborado por la Corte Constitucional del Ecuador a partir de la demanda.

2. El 24 de marzo de 2021, el Tribunal de la Sala de Admisión de la Corte Constitucional,³ en lo principal, admitió a trámite la causa, corrió traslado al SRI y a la Procuraduría General del Estado (“PGE”) y negó la solicitud de suspensión provisional de las resoluciones impugnadas.⁴
3. El 30 de marzo de 2021 y el 28 de julio de 2023, Nokia Solutions and Networks Ecuador S.A., (“Nokia”) presentó escritos en calidad de *amicus curiae*.
4. El 22 y 23 de abril de 2021, la PGE y el SRI, respectivamente, presentaron escritos defendiendo la constitucionalidad de las resoluciones impugnadas.
5. El 24 de febrero de 2022, la jueza sustanciadora Daniela Salazar Marín avocó conocimiento de la causa y requirió al SRI que informe sobre la vigencia de las resoluciones impugnadas. El SRI atendió el requerimiento informando que el único cambio ocurrido fue que la resolución 042 fue reformada por la 048.⁵

2. Actos cuya inconstitucionalidad se demanda

6. El artículo 91.1 de la LOGJCC determina que la sentencia de una acción pública de inconstitucionalidad debe contener una transcripción de la disposición demandada. En atención a la extensión de las resoluciones impugnadas y que estas se encuentran compiladas en su integralidad en el Índice de Resoluciones Vigentes del SRI, esta Corte considera suficiente resumir su contenido.⁶

² De conformidad con las resoluciones del Comité de Operaciones de Emergencia (“COE”).

³ El Tribunal estuvo compuesto por los entonces jueces constitucionales Agustín Grijalva Jiménez y Hernán Salgado Pesantes y por la jueza constitucional Daniela Salazar Marín.

⁴ El 9 de febrero de 2021, la Secretaría General de la Corte Constitucional certificó que no se ha presentado otra demanda con identidad de objeto y acción.

⁵ Si bien la resolución 042 fue reformada por la 048, esta última no implicó que la anterior haya quedado sin vigencia sino que pretendió aclarar la medida de reanudación de plazos y términos de procedimientos administrativos tributarios, por lo que ambas siguen surtiendo efectos jurídicos. Al respecto: Corte Constitucional del Ecuador, sentencia 35-16-IN/23, 1 de enero de 2023, párr. 21.

⁶ Se puede acceder a las resoluciones impugnadas a través del siguiente vínculo: <https://www.sri.gob.ec/o/sri-portlet-biblioteca-alfresco-internet/descargar/47b68144-9995-4757-a1fc-80ee2c5ef3aa/%c3%8dndice%20Resoluciones%20Vigentes%20Normativa.xls>.

7. De la exposición de motivos de las resoluciones impugnadas se desprende que éstas, en general, se dictaron en el contexto de la emergencia sanitaria con el fin de que se determine el estado de los plazos y términos previstos en la ley y aplicables a los procedimientos administrativos tributarios. Por su parte, de la exposición de motivos de la resolución 074 se extrae que la misma se dictó con el objetivo de atender el “potenciamiento de la plataforma tecnológica” del SRI.
8. La resolución 022 dispuso que el 16 de marzo de 2020 iniciaba la suspensión de términos y plazos y las resoluciones 024, 026, 028, 031, 034, 035 y 038 establecieron la continuación de la suspensión debido a la emergencia sanitaria. Posteriormente, las resoluciones 042 y 048 pusieron fin a dicha suspensión en los términos y plazos, disponiéndose su reanudación a partir del 16 de junio (cantones en semáforo amarillo), del 29 de junio (para Quito) y del 1 de julio (reanudación general). En el mismo sentido, el artículo 2 de la resolución 074 dispuso la suspensión entre el 24 de diciembre de 2020 y el 1 de enero de 2021, inclusive.
9. Finalmente, las resoluciones 022, 024, 026, 028, 031, 034, 035, 038, 042 y 048 contienen una disposición final que determina su vigencia a partir de su expedición.

3. Competencia

10. De conformidad con los numerales 1 y 3 del artículo 436 de la Constitución de la República del Ecuador, la Corte Constitucional tiene la atribución de conocer las acciones públicas de inconstitucionalidad presentadas contra actos normativos y contra actos administrativos con efectos generales. Para este fin, los artículos 75 y 98 de la LOGJCC establecen la competencia de la Corte Constitucional para conocer la presente acción pública de inconstitucionalidad “respecto de cualquier acto normativo de carácter general y de cualquier acto administrativo con efectos generales [...]”.
11. La LOGJCC únicamente distingue el trámite aplicable a las acciones públicas de inconstitucionalidad según estas sean (1) actos normativos de origen parlamentario;⁷ o, (2) actos normativos de origen no parlamentario y actos administrativos de carácter general.⁸ Así, conforme a la ley, la Corte tiene una sola competencia con un mismo trámite para el conocimiento de todo acto normativo de origen no parlamentario y acto administrativo de carácter general.

⁷ Trámite previsto en los artículos 113-118 de la LOGJCC, Registro Oficial 52, suplemento, 22 de octubre de 2009.

⁸ Trámite previsto en los artículos 135-140 de la LOGJCC.

- 12.** En su demanda, el accionante ha caracterizado a las resoluciones impugnadas como actos administrativos con efectos generales. Por las razones que se expondrán a continuación, la Corte considera que dichos actos constituyen actos normativos. Un acto normativo, de manera general e independientemente de su fuente, “es un acto con efectos jurídicos abstractos, obligatorios, que no se agotan con su cumplimiento, y que contienen un mandato general de prohibición, permisión u orden”.⁹ A su vez, los actos normativos, a diferencia de los administrativos, no producen efectos jurídicos directos.¹⁰ Por su parte, los actos administrativos se definen en el artículo 98 del Código Orgánico Administrativo como la declaración unilateral de voluntad efectuada en ejercicio de la función administrativa que produce efectos generales o individuales, siempre que se agote con su cumplimiento y de forma directa.¹¹
- 13.** En el presente caso, todas las resoluciones impugnadas surten efectos generales por ser aplicables al trámite de todos los procedimientos administrativo tributarios y judiciales que se podrían encontrar en curso. De ahí que no es posible afirmar que se agotan con su cumplimiento de forma directa, pues las disposiciones contenidas en éstas siguen teniendo implicaciones legales que pueden extenderse en el tiempo o afectar otras situaciones futuras respecto de la generalidad de los y las contribuyentes. A diferencia de una convocatoria a un concurso público de méritos y oposición por parte de entidades del sector público, que es un ejemplo de acto administrativo con efectos generales, las resoluciones impugnadas permanecen en el ordenamiento jurídico y acarrear consecuencias legales como para efecto de contabilizar los plazos y términos de caducidad y prescripción, entre otros.¹² De esa manera, deberán ser tomadas en cuenta y aplicadas por las y los servidores del SRI en el ejercicio de sus facultades para el trámite de procedimientos administrativo tributarios que se encuentren en curso e, incluso, por autoridades judiciales en casos concretos que se encuentren en su conocimiento en relación con aquellos procedimientos administrativos impugnados en sede judicial.
- 14.** En consecuencia, las resoluciones impugnadas son disposiciones de carácter general en su contenido, dirigidas a todo destinatario que se ajuste a los supuestos de hecho previstos en ellas y que no se agotan con su cumplimiento. Por tanto, constituyen actos normativos de origen no parlamentario. A pesar de ello, como se indicó, la LOGJCC prevé un mismo tipo de trámite tanto para los actos normativos de origen no parlamentario como para los actos administrativos con efectos generales, por lo

⁹ CCE, sentencias 38-21-IN/22, 12 de enero de 2022, párr. 19; 45-17-AN/21, 18 de agosto de 2021, párr. 31; y, 107-20-IN/21, 27 de octubre de 2021, párr. 33.

¹⁰ Como referencia, se puede observar el artículo 98 del Código Orgánico Administrativo y CCE, sentencia 38-21-IN/22, 12 de enero de 2022, párr. 19.

¹¹ Código Orgánico Administrativo, Registro Oficial Suplemento 31, 07 de julio de 2017, artículo 98.

¹² CCE, sentencia 4-13-IA/20, 2 de diciembre de 2020, párr. 33.

que la forma en que estos hayan sido identificados por el accionante al momento de presentar su demanda, no incide en la sustanciación que debe realizar esta Corte.

15. En ocasiones anteriores,¹³ la Corte Constitucional ya ha determinado que la identificación del accionante respecto a la naturaleza del acto impugnado -como un acto normativo no parlamentario o administrativo con efectos generales-, no es una causal de improcedencia de la acción y constituye un error formal que puede ser subsanado directamente por la Corte en aplicación de los principios de formalidad condicionada y economía procesal, establecidos en los numerales 4 y 7 del artículo 4 de la LOGJCC, en tanto no tiene consecuencia alguna sobre el trámite aplicable a la presente acción.
16. Por lo anterior, pese a que la demanda identificó las resoluciones impugnadas como actos administrativos con efectos generales, esta Corte ejercerá en esta acción pública de inconstitucionalidad el control abstracto de constitucionalidad de las resoluciones impugnadas entendiéndolas como actos normativos de origen no parlamentario.

4. Pretensiones y fundamentos

4.1. Pretensión y fundamentos de la acción pública de inconstitucionalidad

17. Del análisis de la demanda, esta Corte encuentra que esta tiene cinco cargos que son: (1) el presunto carácter retroactivo de las resoluciones y su contravención a los derechos a la seguridad jurídica y al debido proceso, así como los principios de irretroactividad y no regresividad; (2) la contravención al derecho a la seguridad jurídica ante la presunta ambigüedad del término “procesos administrativo tributarios”; (3) la violación del principio de equidad tributaria debido a la incertidumbre sobre su alcance frente a un presunto trato a favor de la Administración Tributaria; (4) la violación del derecho a la seguridad jurídica porque con el artículo 2 de la resolución 074, el SRI no habría justificado que la suspensión se basó en caso fortuito o fuerza mayor; y, (5) la contravención del artículo 164 de la Constitución sobre estados de excepción y las condiciones dispuestas por la Corte Constitucional frente a la pandemia por COVID-19. Estos cargos se detallan a continuación:

1. **Las resoluciones impugnadas tendrían carácter retroactivo, lo cual violaría el principio de irretroactividad en materia tributaria y los derechos a la seguridad jurídica y al debido proceso, en relación con el principio de no regresividad (artículos 300, 82, 76 numeral 3 y 11 numeral 8 de la Constitución):**

¹³ CCE, sentencia 8-20-IA/20, 5 de agosto de 2020, párrs. 31-36.

18. El accionante afirma que las resoluciones impugnadas son retroactivas dado que habrían sido publicadas en el Registro Oficial después de que transcurrieron los días de los términos que fueron suspendidos o habilitados, con lo cual los contribuyentes no podían tener conocimiento previo sobre la situación aplicable a los días comprendidos en las resoluciones impugnadas. Para el accionante, esto generó incertidumbre a los sujetos pasivos pues, a su juicio, los plazos y términos han sido modificados “arbitrariamente” por el SRI.
 19. Para el accionante, la publicación de las resoluciones en fechas posteriores a los plazos que supuestamente quedaron en suspenso y aquellas que disponían su reanudación, genera inseguridad jurídica respecto del tiempo para ejercer los derechos y cumplir obligaciones. Como ejemplos, entre otros, señala los términos de caducidad del ejercicio de la potestad determinadora o aquellos para la prescripción de la acción de cobro, que están discurriendo actualmente y, al menos, por los próximos 7 años. Esto último dado que el accionante considera que las resoluciones pretenden que el vencimiento del tiempo “no tengan lugar en una fecha cierta” sino que se debe añadir los días que el SRI declaró suspendidos.
 20. El accionante afirma que los contribuyentes que debían presentar un reclamo o solicitud entre el 16 de junio y 5 de julio de 2020 solamente pudieron conocer que eran días hábiles a partir del 6 de julio de 2020 cuando “se promulgó” la resolución 042. El accionante agrega que los contribuyentes domiciliados en Quito no tenían certeza que, a partir del 29 de junio de 2020, se reanudaron plazos y términos porque se habría publicado la resolución 048 en el Registro Oficial el 26 de agosto de 2020, cuando transcurrieron “casi dos meses después del día en que supuestamente tal reanudación habría tenido lugar”.
 21. El accionante afirma que el SRI, “de modo contradictorio” emitió la resolución 074, dado que en ella estableció la vigencia a partir de su publicación en el Registro Oficial, no obstante, en las demás resoluciones dispuso la vigencia a partir de su expedición.
- 2. Las resoluciones impugnadas contravendrían la seguridad jurídica (artículo 82 de la Constitución) ante la presunta ambigüedad del término “procesos administrativo tributarios”:**
22. El accionante afirma que las resoluciones impugnadas son ambiguas respecto del término referido pues no permiten identificar con certeza cuáles procesos se habrían suspendido. Para el accionante, aquello deriva en consecuencias contradictorias pues

aun cuando el SRI habría suspendido todos los procesos administrativos, continuó con la recaudación.

23. En ese sentido afirma que, para el SRI, las acciones para cobrar las obligaciones tributarias no serían un proceso administrativo tributario aunque las resoluciones “[...] no nos dejen ninguna certeza al respecto”. También menciona que el SRI en varios actos emitidos en la crisis sanitaria llegó a expresar que su potestad determinadora debía considerarse suspendida por tratarse de un proceso administrativo tributario, sin embargo, la suspensión no sería aplicable a procesos coactivos. Para el efecto, señala que el 22 de abril de 2020, en plena pandemia, el SRI, con sede en Chimborazo, dispuso medidas cautelares de retención de cuentas de una sociedad, aun cuando la resolución 028, suspendió todos los procesos.
24. Con ello, el accionante afirma que ni el propio SRI interpretó uniformemente las resoluciones, lo cual confirma su vaguedad, contraviniendo el derecho a la seguridad jurídica. Añade que esto afectó a los contribuyentes desde la declaratoria de estado de excepción de marzo de 2020 hasta la actualidad y continuará en años siguientes pues para el cálculo de plazos y términos se deberá considerar “este cúmulo de resoluciones ambiguas”.

3. Las resoluciones impugnadas contravendrían el principio de equidad tributaria (artículo 300 de la Constitución) debido a la incertidumbre sobre su alcance frente a un presunto trato inequitativo en contra de los contribuyentes y a favor de la Administración Tributaria:

25. El accionante señala que el vencimiento de plazos para el cumplimiento de obligaciones no ha tenido alteración “al universo de contribuyentes” durante marzo a junio de 2020 a pesar de las evidentes dificultades que los contribuyentes experimentaron en pandemia.
26. En ese sentido, el accionante menciona que los sujetos pasivos debían continuar cumpliendo con el pago de tributos a pesar de la crisis sanitaria y, en cambio, el SRI se aseguró “que al plazo final para ejercer acciones de cobro de los mismos tributos se añadan aproximadamente 3 meses adicionales a las fechas originales [...]”. Es decir, alega que la Administración Tributaria, a través de las resoluciones impugnadas, actúa con inequidad en relación con los efectos de la pandemia sobre una misma obligación jurídica, en perjuicio de los contribuyentes, pues se impidió la toma de decisiones certeras, con resultados previsibles.

- 4. El artículo 2 de la resolución 074¹⁴ infringiría el derecho a la seguridad jurídica (artículo 82 de la Constitución) pues no se habría justificado un hecho fuera del control del SRI:**
27. El accionante sostiene que el SRI, aun sin estado de excepción, a través del artículo 2 de la resolución 074, suspendió plazos y términos aduciendo un supuesto caso fortuito o fuerza mayor, esto es la migración de su plataforma informática, lo cual atiende a un hecho programado, por lo que no podría considerarse un hecho imprevisible o irresistible “fuera del control” del SRI.
- 5. Las resoluciones impugnadas violarían el artículo 164 de la Constitución sobre estados de excepción en la pandemia por COVID-19 y los dictámenes que la Corte Constitucional emitió para su control:**
28. El accionante señala que el SRI ignoró el artículo 164 de la Constitución pues habría interpretado los estados de excepción como una excusa para posponer y retomar sus actividades “discrecionalmente”, aun cuando las declaratorias de estado de excepción no lo permitían y solo se justificaba la adopción de medidas de suspensión para garantizar derechos. Así, alega que el SRI amparó la emisión de las resoluciones y la interrupción de sus actividades en los estados de excepción declarados con los decretos ejecutivos 1017, 1052 y 1074, aun cuando no serían un antecedente válido, de conformidad con el dictamen 3-20-EE/20, el cual determinó que no se podía interrumpir el normal funcionamiento del Estado.
29. En esa línea, menciona que el personal del SRI sí laboró en pandemia y que, aun cuando el decreto 1017 permitía la suspensión, los decretos ejecutivos siguientes ya no la permitían y que, pese a ello, el SRI continuó con una suspensión generalizada.
30. Finalmente, el accionante solicita que se declare la inconstitucionalidad de los actos impugnados y afirma que los efectos de la suspensión de plazos y términos no se agotan en las fechas de las resoluciones sino que se proyectan en la actualidad y a futuro, como por ejemplo, en los plazos para ejercer la potestad determinadora o para la prescripción de la acción de cobro de tributos.

4.2. Fundamentos del Servicio de Rentas Internas

31. El SRI, en lo principal, menciona que el decreto ejecutivo 1017 le habilitó para emitir las resoluciones impugnadas y el decreto ejecutivo 1052 determinó la suspensión de trabajo presencial. Con ello, el SRI señala que la pandemia fue un hecho imprevisto

¹⁴ La suspensión de plazos y términos entre el 24 de diciembre de 2020 y el 1 de enero de 2021 en función del potenciamiento de la plataforma tecnológica del SRI.

y afectó la cotidianeidad de la sociedad, por lo que sostener que las condiciones de la acción pública y privada permanecieron intactas “es negar la verdad manifiesta”.

32. El SRI menciona que conforme el Código Tributario y su ley de creación, puede emitir disposiciones de carácter general. Agrega que el COVID-19, conforme el artículo innumerado siguiente al artículo 86 del Código Tributario, encaja en el presupuesto fáctico exigido para suspender plazos y términos y que, particularmente, el decreto 1017 de estado de excepción configura “el aspecto material sobre el cual se justifica el proceder”.
33. El SRI afirma que la suspensión de plazos y términos no implica *per se* una paralización total de sus actividades sino la respuesta “natural” ante la pandemia y que si bien, “hablamos de procedimientos en términos generales, también lo hacemos [...] en términos particulares”. Por lo cual, para el SRI, que las resoluciones se redacten en términos generales y que haya continuado emitiendo actos administrativos durante la pandemia, no implica que hubo trasgresión porque su obligación primigenia es cumplir con sus funciones en los casos que lo permitan.
34. El SRI menciona que el haber actuado dentro de sus competencias en un determinado procedimiento coactivo, no desplaza la aplicación de las resoluciones impugnadas para el contribuyente, lo contrario, afirma, implicaría sostener que un acto administrativo particular se superpone a uno general. Así, considera que las resoluciones tienen efecto para la Administración Tributaria como para los contribuyentes pues surten efecto no solo respecto de la caducidad de la facultad determinadora y prescripción de la acción de cobro sino también “en el derecho de los contribuyentes de solicitar la devolución de impuestos”. Por lo que afirma que “resulta evidente” que no se intenta abusar de sus facultades en el tiempo sino proporcionar una solución “razonable”. Luego, añade que el periodo de suspensión no fue interrumpido, dando certeza al contribuyente “en cuanto a la temporalidad”.
35. Asimismo, sostiene que las resoluciones implican que los procesos del SRI estaban suspendidos, por lo que los actos que establecían obligaciones tributarias pendientes, notificados “en este intervalo”, tenían efectos jurídicos a partir del “levantamiento de la suspensión; de tal suerte que, los contribuyentes pudieran ejercer de forma efectiva su derecho a la defensa” y que, frente a ello, el SRI está en la obligación de considerar la suspensión en los reclamos que se le presenten.
36. El SRI señala que procedieron en similar sentido el Consejo de la Judicatura, la Corte Nacional de Justicia, la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros, la Corte Constitucional del Ecuador, el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, etc. A su vez añade que otros países tomaron previsiones similares.

37. Finalmente, el SRI solicita que se confirme la constitucionalidad de las resoluciones en consideración al principio *indubio pro legislatore* dado que la declaratoria de inconstitucionalidad es de última *ratio*.

4.3. Fundamentos de la Procuraduría General del Estado

38. La PGE sostiene que el SRI tiene la competencia para disponer la suspensión de plazos o términos, de conformidad con los artículos 226 de la Constitución, 2 y 8 de la Ley de Creación del SRI y 73 y 86 del Código Tributario. A su vez, menciona que aquella medida no es nueva, pues en casos de fuerza mayor o caso fortuito, el SRI suele ampliar términos.
39. En ese sentido, señala que la suspensión buscaba efectivizar el debido proceso y la defensa de los contribuyentes, que la actuación del SRI no se aparta del cumplimiento de sus obligaciones y que la atención de trámites a través de ventanillas electrónicas es consecuente con lo que ha señalado esta Corte. Agrega que no se generan condiciones diferentes para los contribuyentes pues la fuerza mayor y caso fortuito son condiciones previstas en la norma tributaria “a favor de los contribuyentes, no como una restricción de derechos [...]”. A su vez, menciona que el SRI adoptó las resoluciones 023, 027, 029 y 032 para evitar la suspensión de servicios.
40. Añade que existe una confusión en la demanda, respecto de las figuras de caducidad y prescripción en materia tributaria y que, en ambos casos, los plazos y términos se configuran en atención a si hubo o no una presentación de la declaración de impuesto y que estas figuras se relacionan de manera directa con el cumplimiento de obligaciones tributarias.
41. La PGE señala que las resoluciones impugnadas no contravienen los principios de reserva de ley ni de legalidad en materia tributaria, al no modificar ni alterar los elementos esenciales de un tributo “solo permitir una mejor aplicación de la norma”. Además, considera que el accionante y Nokia pretenden que se analicen situaciones individuales que se alejan del control constitucional.
42. En definitiva, la PGE solicita que se ratifique la constitucionalidad de las resoluciones pues se han ajustado a la normativa constitucional e infraconstitucional en el contexto de la pandemia.

4.4. *Amicus Curiae*

43. Nokia sostiene que el principio de juridicidad, en función de los artículos 76 y 226 de la Constitución, aplica al emitir actos con efectos generales y que un estado de excepción no puede ser licencia que permita “todas las ilegalidades, inconsistencias e inconstitucionalidades”.
44. Asimismo, menciona que no es posible limitar el principio de legalidad en un estado de excepción, no obstante, el SRI lo habría hecho al modificar plazos y términos de manera “antojadiza”, pues su resultado no fue el efectivo goce de derechos. Añade que el principio de legalidad en materia tributaria tiene especial relevancia dada la asimetría en las relaciones jurídicas y los bienes jurídicos en juego como el libre desarrollo de la personalidad, el derecho al patrimonio, la libertad personal, entre otros.
45. Para Nokia, en el estado de excepción, el SRI continuó laborando en modalidad de teletrabajo durante la “suspensión de los plazos” y que, incluso, existe evidencia de que no se impidió el despacho de procedimientos pues, en aquella época, expidió varias comunicaciones.¹⁵ Como ejemplo, menciona que se le notificó con un acta de determinación, sin considerar la suspensión, cuando la facultad determinadora habría caducado de no ser por la “maleable” suspensión.
46. A su vez, Nokia considera que el SRI abusó de sus facultades pues, sostiene que la suspensión servía “solamente en la medida en que coadyuvara a su afán recaudador [...] violando su propia orden de suspensión de plazos”, lo cual resulta en actos determinativos con violación de procedimiento, conforme el artículo 76 numeral 3 de la Constitución. Agrega que la suspensión, en consecuencia, no obró en beneficio de los derechos de los administrados y su imposición ha generado incerteza jurídica.
47. En función de lo expuesto, Nokia solicita que se consideren sus fundamentos.

5. Planteamiento de los problemas jurídicos

48. Para determinar los problemas jurídicos que corresponde resolver en el presente caso, la Corte considera adecuado iniciar señalando que, en lo que respecta a los argumentos planteados por el accionante y Nokia relativos a posibles afectaciones de derechos en procedimientos tributarios específicos, no corresponde en una acción pública de inconstitucionalidad analizar presuntas afectaciones de derechos

¹⁵ A manera de referencia, se refiere al auto de pago dentro del procedimiento de ejecución coactiva DZ9-COBUAPC20-00000239, emitido y notificado el 30 de abril de 2020 en contra de Alcatel Lucent del Ecuador (actual Nokia), tendiente a la recaudación de supuestas diferencias existentes en el impuesto a la renta de 2015; la providencia de archivo DZ9-COBPARC20-00000124, emitida y notificada el 5 de mayo de 2020, en ejercicio de la facultad recaudadora del SRI; y, oficio DZ9-GSOOPEC20-00000091-M, emitido y notificado el 19 de junio de 2020, sobre posibles diferencias en la contribución solidaria de utilidades.

constitucionales en casos concretos. Para ello existen las vías pertinentes en el ordenamiento jurídico que pueden activar. En esta acción, esta Corte está facultada para identificar incompatibilidades entre normas secundarias y la Constitución mediante un examen sobre la compatibilidad entre la norma y la Constitución, realizado con abstracción de su aplicación a casos concretos.¹⁶ En consecuencia, esta Corte no se pronunciará al respecto.

49. En la misma línea, conviene señalar que no corresponde, a través de una acción pública de inconstitucionalidad, analizar la forma de aplicación de una determinada disposición jurídica. En consecuencia, esta Corte no se pronunciará sobre si la aplicación de las resoluciones impugnadas es errónea o incorrecta.¹⁷
50. Asimismo, en cuanto al quinto cargo, descrito en la sección previa, el accionante sostiene que las resoluciones impugnadas se contraponen al artículo 164 de la Constitución dado que habrían irrespetado los dictámenes emitidos por este Organismo frente a los decretos de estado de excepción 1017, 1052 y 1074. Particularmente, el accionante menciona que el SRI habría irrespetado las condiciones del dictamen 3-20-EE/20.
51. Al respecto, esta Corte encuentra que el argumento del accionante va dirigido a plantear un potencial conflicto de incumplimiento entre los dictámenes de estados de excepción y las resoluciones impugnadas.
52. Los dictámenes que se emiten respecto de las declaratorias de los estados de excepción constituyen un pronunciamiento de la Corte Constitucional respecto de la constitucionalidad de la declaratoria de estado de excepción que decreta el presidente o presidenta de la República. En ejercicio de esta facultad, la Corte verifica si el decreto y las medidas dispuestas en el mismo guardan conformidad con la Constitución.¹⁸ En relación con su incumplimiento, este Organismo ha señalado que, como todas las decisiones de esta Corte, tienen efectos vinculantes y son de cumplimiento obligatorio, mas están sujetas a la verificación de su cumplimiento únicamente en cuestiones relacionadas al objeto del dictamen de constitucionalidad.¹⁹
53. En esa línea de ideas, de conformidad con el artículo 74 de la LOGJCC, el alegado incumplimiento de un dictamen constitucional no es objeto de una acción pública de

¹⁶ CCE, sentencias 20-12-IN/20, 01 de julio de 2020, párr. 149 y 40-18-IN/21, 22 de septiembre de 2021, párr. 73.

¹⁷ CCE, sentencia 3-18-IN/21, 13 de octubre de 2021, párrs. 35 y 36.

¹⁸ CCE, sentencia 29-20-IS/20, 1 de abril de 2020, párr. 53.

¹⁹ *Ibíd.*

inconstitucionalidad, por lo que no corresponde realizar un pronunciamiento al respecto.

54. Ahora bien, en cuanto al primer cargo de la acción, el accionante sostiene una contravención a los artículos 82 (seguridad jurídica), 76 numeral 3 (debido proceso con observancia del trámite propio de cada procedimiento) y 300 (principio de irretroactividad) y 11 numeral 8 (principio de no regresividad), todos de la Constitución, por la presunta vigencia retroactiva de las resoluciones impugnadas en lapsos anteriores a su expedición o publicación en el Registro Oficial. Así, la demanda se concentra en señalar que las resoluciones impugnadas (1) debían entrar en vigencia a partir de su publicación en el Registro Oficial y no a partir de su expedición, (2) que existió una vigencia retroactiva y (3) que la vigencia de la normativa fue desconocida por las personas debido a su publicación tardía en el Registro Oficial.
55. Al respecto, esta Corte reconoce la estrecha relación entre los derechos y principios referidos en el párrafo anterior. No obstante, en tanto el derecho a la seguridad jurídica incluye la existencia de normas previas y públicas, la Corte lo considera el derecho más adecuado para el análisis de los cargos planteados, a través de sus principios de irretroactividad y publicidad. Por tanto, la presunta vigencia de las normas en períodos anteriores a su publicación en el Registro Oficial se analizará en el marco del siguiente problema jurídico:
- 55.1. ¿Las resoluciones impugnadas son incompatibles con el derecho a la seguridad jurídica, en sus principios de irretroactividad y publicidad de las normas, por fijarse un período de vigencia anterior a su expedición o publicación en el Registro Oficial?**
56. Por otra parte, los cargos segundo y tercero de la demanda se dirigen a cuestionar que las resoluciones impugnadas se contraponen con el derecho a la seguridad jurídica y al principio de equidad tributaria, contenido en el artículo 300 de la Constitución, porque habrían generado incertidumbre en cuanto a los términos “procesos administrativos tributarios”, así como inequidad en cuanto a sus efectos respecto del SRI en detrimento de los contribuyentes.
57. Sobre ello, si bien el principio de equidad tributaria tiene como objetivo evitar que, a través de la tributación, se creen situaciones inequitativas,²⁰ esta Corte encuentra que las alegaciones del accionante tienen más relación con la falta de claridad y efectos de las disposiciones normativas que con la falta de equidad entre los

²⁰ CCE, sentencias 65-17-IN/21, 19 de mayo de 2021, párr. 43 y 121-20-IN/21, 8 de diciembre de 2021, párr. 29.

contribuyentes.²¹ En tanto el derecho a la seguridad jurídica incluye la existencia de normas claras, este argumento puede ser respondido de forma más adecuada a través de este derecho. De esta manera, para brindar un tratamiento adecuado y eficaz a las alegaciones formuladas, la Corte abordará de forma conjunta los cargos segundo y tercero, a la luz del derecho a la seguridad jurídica, en los siguientes términos:

57.1. ¿Las resoluciones impugnadas contravienen el derecho a la seguridad jurídica porque habrían generado incertidumbre dada la ambigüedad del término “procesos administrativos tributarios” y porque habrían beneficiado solo al SRI, afectando a los contribuyentes?

58. Posteriormente, se analizará el cargo cuarto (sobre el artículo 2 de la resolución 074) de manera autónoma, mediante el siguiente problema jurídico:

58.1. ¿El artículo 2 de la resolución 074 es incompatible con el derecho a la seguridad jurídica dado que la suspensión de plazos y términos no habría sido justificada?

6. Análisis constitucional

6.1. ¿Las resoluciones impugnadas son incompatibles con el derecho a la seguridad jurídica por la presunta vigencia retroactiva a lapsos anteriores a su expedición o publicación en el Registro Oficial?

59. El accionante sostiene que las resoluciones impugnadas son incompatibles con los derechos a la seguridad jurídica y los principios de irretroactividad en materia tributaria y de publicidad porque serían retroactivas y habrían sido expedidas o publicadas en el Registro Oficial después del tiempo que pretendían regular, tanto para las que suspendían como para aquellas que disponían días hábiles. En esa línea de ideas, afirma que no habría sido posible para los contribuyentes conocer que existían días suspendidos o habilitados.

60. Para atender el problema jurídico planteado, este Organismo encuentra pertinente abordar el derecho a la seguridad jurídica en el marco de sus principios de irretroactividad y publicidad con respecto a las resoluciones impugnadas.

6.1.1. El principio de irretroactividad de las normas

²¹ *Ibíd.*

61. El artículo 82 de la Constitución reconoce el derecho a la seguridad jurídica y establece que este se fundamenta en la existencia de “normas jurídicas previas”.
62. Como parte del derecho a la seguridad jurídica, el principio de irretroactividad apunta a asegurar un mínimo de previsibilidad a las personas, para que estas puedan conocer las reglas del juego que regirán su conducta y puedan modularla de forma correspondiente para garantizar certeza a las personas de que su situación no será modificada por procedimientos establecidos posteriormente. La retroactividad resulta estrictamente excepcional dado que, si la Constitución permitiera en general la aplicación retroactiva de las disposiciones, se anularía el derecho a la seguridad jurídica, pues sería imposible para las personas obtener certeza en sus relaciones jurídicas, ya que sus comportamientos pasados podrían originarles consecuencias futuras, desconocidas e imposibles de prever al momento de realizar la conducta.²²
63. Por ello, la Corte ha señalado que la aplicación retroactiva de normas, en supuestos distintos a los permitidos por la Constitución, vulnera la seguridad jurídica en cuanto trae como consecuencia desconocer la previsibilidad y certidumbre que debe provocar la aplicación de las normas claras, previas y públicas.²³
64. Con relación al régimen tributario, el principio de irretroactividad se encuentra reconocido también en el artículo 300 de la Constitución. Conforme esta norma, el régimen tributario se regirá, entre otros, por el principio de irretroactividad. Este principio, en materia tributaria, puede manifestarse en dos dimensiones, una sustantiva y otra adjetiva. Así, el ámbito sustantivo de los tributos está dado por los elementos constitutivos prescritos en determinada norma (los sujetos de la obligación tributaria, el hecho generador, la base imponible, la tarifa, entre otros). Por su parte, la dimensión adjetiva se relaciona con los procedimientos, facultades tributarias, la regulación procedimental, incluyendo reclamos e impugnaciones, así como las regulaciones que le permiten a la autoridad tributaria ejercer sus facultades de determinación, sanción, resolución y recaudación.²⁴
65. Para el caso en cuestión, es relevante el aspecto adjetivo de los tributos y, al respecto, se debe precisar que la Corte ha entendido que existe una infracción al principio de irretroactividad, por ejemplo, si “se aplica una nueva regulación sobre situaciones jurídicas consolidadas que tuvieron algún tipo de vinculación con procedimientos de determinación, sanción o recaudación”.²⁵ Asimismo, se contraviene este principio si se alteran las reglas sobre “la caducidad, o se modifican intempestivamente los

²² CCE, dictamen 1-21-OP/21, 17 de marzo de 2021, párr. 64.

²³ *Ibíd.*

²⁴ CCE, sentencia 76-16-IN/21, 8 de septiembre de 2021, párrs. 62 y 63.

²⁵ *Ibíd.*

cronogramas para el cumplimiento de deberes formales y materiales, trastocando los deberes y obligaciones de los contribuyentes con relación a periodos fiscales vencidos, o respecto al que se encontraba corriendo en ese momento”.²⁶

66. En suma, el principio de irretroactividad en materia tributaria, en su dimensión adjetiva, implica que los y las contribuyentes no sufran alteraciones o limitaciones intempestivas e injustificadas sobre su derecho a desarrollar libremente una planificación tributaria lícita y no abusiva.²⁷
67. En atención al principio de irretroactividad, corresponde verificar si las resoluciones impugnadas contienen o no una disposición retroactiva, y en caso de verificarse aquella, establecer si la misma ha sido creada o no con el objetivo de obtener un efecto favorable para los contribuyentes, ya que solamente ese parámetro revestiría de constitucionalidad a la norma retroactiva.²⁸ Así, “un rompimiento del principio de irretroactividad” podría ser incompatible con la Constitución cuando la vigencia tributaria retroactiva no esté justificada y cause una regresión de derechos.²⁹
68. Corresponde recordar que esta Corte ha sostenido que la vigencia retroactiva de una norma sí tiene incidencia en el ámbito constitucional y amerita un examen por parte de este Organismo, toda vez que la irretroactividad de la ley constituye uno de los principios básicos del derecho a la seguridad jurídica, de tal manera que comprende en sí misma un supuesto de relevancia en relación con el derecho a la seguridad jurídica.³⁰
69. En definitiva, en atención al cargo planteado y que la vigencia retroactiva de las normas tiene incidencia constitucional, a partir del principio de irretroactividad aplicado al ámbito tributario, la Corte concluye que las resoluciones generales del SRI, solo excepcionalmente pueden ser retroactivas, para lo cual, además de la existencia de una situación justificada, resulta necesario que la medida persiga un efecto favorable para los y las contribuyentes, para no afectar la confiabilidad y certeza que deben recibir del ordenamiento jurídico para evitar la arbitrariedad.³¹

6.1.2. El principio de publicidad de las normas

²⁶ *Id.*, párr. 67.

²⁷ *Id.*, párr. 68.

²⁸ *Id.*, párr. 60. En similar sentido, a manera de referencia, puede considerarse el artículo 102 del Código Orgánico Administrativo que menciona que la administración pública puede expedir, con efecto retroactivo, un acto administrativo, solo cuando produzca efectos favorables a la persona y no se lesionen derechos o intereses legítimos de otra.

²⁹ *Id.*, párr. 64.

³⁰ CCE, sentencia 1889-15-EP/20, 25 de noviembre de 2020, párr. 27.

³¹ CCE, sentencia 76-16-IN/21, 8 de septiembre de 2021, párr. 60.

70. Conforme el artículo 82 de la Constitución, el derecho a la seguridad jurídica se fundamenta también en la existencia de “normas [...] públicas”, configurando así el principio de publicidad de las normas.
71. Al respecto, esta Corte ha planteado que “cualquier normativa de carácter general, [está sometida] a los principios de publicidad e irretroactividad. Es decir, las reglas generales que surgen del ejercicio de la potestad normativa de la Función Ejecutiva no están exentas de la obligación de ser conocidas para que opere su aplicación”.³² Así, se debe entender entonces que, con base en los principios de publicidad e irretroactividad, para que un tributo pueda ser aplicado, es necesario, como regla general, que su obligación sea conocida.
72. La Corte enfatiza que las actuaciones del poder público deben realizarse con apego al ordenamiento jurídico que las rige y deben generar certeza a sus intervinientes, especialmente en lo concerniente a su patrimonio. Dicha certeza se perdería si una autoridad administrativa o judicial aplicase normas sin que los y las contribuyentes conozcan de su existencia y vigencia. Para ello, el ordenamiento jurídico prevé como regla general la vigencia de las normas desde su publicación de las normas en el Registro Oficial.
73. En función de lo expuesto, para el caso en cuestión, corresponde señalar que el Registro Oficial es el órgano de difusión del Estado que se encarga de la publicación de las normas.³³ Se trata de una herramienta fundamental pues a través de ella se hace efectivo el principio de publicidad y se permite al público conocer las normas.³⁴
74. Ciertamente, esta Corte es consciente de que, en muchas ocasiones, se puede contribuir a la difusión de las normas a través de más herramientas. Con el avance de las tecnologías e internet es posible que las personas conozcan de la aprobación, reforma o actualización de determinada disposición de manera prácticamente inmediata, por ejemplo, a través de redes sociales o comunicaciones a través de páginas web institucionales, previo a su publicación en el Registro Oficial.
75. Sin perjuicio de ello, esta Corte no puede dejar de afirmar que la publicación en el Registro Oficial representa una garantía de certeza y previsibilidad del ordenamiento jurídico. A la par, se trata de una forma de garantizar información veraz que provenga directamente de una sola fuente oficial para garantizar su fidelidad, más aún frente a

³² CCE, sentencia 26-13-IN/20, 4 de marzo de 2020, párr. 24.

³³ Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva (“ERJAFE”), artículos 214 y 215, Registro Oficial 536, 18 de marzo de 2002, reforma de 22 de enero de 2023.

³⁴ Al respecto, se puede considerar el artículo 5 del Código Civil.

la desinformación que también circula a través de redes sociales e internet. Con lo cual, el SRI no debería poner en marcha una práctica generalizada de disponer que sus resoluciones entrarán en vigencia sin perjuicio de su publicación en el Registro Oficial.

- 76.** En ese sentido, esta Corte toma nota que, en materia tributaria, el artículo 11 del Código Tributario y el artículo 8 de la Ley de Creación del SRI prescriben que las resoluciones de carácter general del SRI regirán a partir de su publicación en el Registro Oficial, salvo que se establezcan fechas de vigencia *posteriores* a la misma.³⁵ Incluso, la disposición segunda del mismo Código señala que la gaceta tributaria digital sirve, entre otras funciones, para la publicación o difusión de resoluciones de carácter general “una vez que las mismas sean publicadas en el Registro Oficial”.
- 77.** Por su parte, el artículo innumerado posterior al artículo 86 del Código Tributario prescribe que los plazos y términos de procesos administrativo tributarios pueden suspenderse o ampliarse al momento de producirse un hecho de fuerza mayor o caso fortuito que impida su despacho hasta que se superen las causas que lo provocaron. Para ello, la misma norma obliga a la Administración Tributaria a publicar esta medida “a través de los medios previstos en este Código”.
- 78.** Adicionalmente, bajo una consideración del ordenamiento jurídico, esta Corte observa que el artículo 82 del ERJAFE que prescribe que los actos normativos “surtirán efectos desde el día en que su texto aparece publicado íntegramente en el Registro Oficial”, no obstante, en “situaciones excepcionales y siempre que se trate de actos normativos referidos exclusivamente a potestades de los poderes públicos o en casos de urgencia debidamente justificada, se podrá disponer que surtan efecto desde la fecha de su expedición”.
- 79.** En atención a lo anterior, es posible concluir que la publicación en el Registro Oficial de normas en materia tributaria es una garantía de publicidad y sirve, como regla general, para marcar la vigencia de las mismas con el objetivo de dar contenido a la presunción por la cual la ley obliga a todos los habitantes de la República y su ignorancia no excusa a persona alguna.³⁶
- 80.** De todas las consideraciones expuestas, conforme el contenido al derecho a la seguridad jurídica y los principios de publicidad e irretroactividad, aun cuando se podría advertir que el ordenamiento jurídico prevé la opción de diferir los efectos de una norma de carácter general hacia futuro, no se identifica la posibilidad de que se

³⁵ En similar sentido ver los artículos 6 y 7 del Código Civil.

³⁶ Código Civil del Ecuador, artículo 13.

pueda establecer fechas de vigencia de determinada norma entendida en sentido amplio a periodos anteriores a su expedición. Esto, sin perjuicio de que el artículo 76 numeral 5 de la Constitución reconoce la posibilidad de aplicar retroactivamente una norma con base en el principio de favorabilidad cuando existan sanciones menos rigurosas en una norma posterior a un determinado hecho o infracción, por ejemplo en materia penal.³⁷

6.1.3. Análisis de las resoluciones impugnadas

- 81.** De lo anterior, la Corte considera que para que las resoluciones impugnadas respeten los principios de irretroactividad y publicidad se debe verificar lo siguiente: (1) Deben entrar en vigencia desde su publicación en el Registro Oficial. (2) De forma excepcional, se puede fijar su vigencia desde su expedición si es que se atienen a una situación excepcional de urgencia debidamente justificada³⁸ y tienen un efecto favorable para los contribuyentes, que en este caso se traduce en la certidumbre en relación con su vigencia.
- 82.** Entonces, para atender las alegaciones del accionante, corresponde, en primer lugar, determinar si las resoluciones impugnadas fijaron un período de vigencia anterior a la publicación en el Registro Oficial. De verificarse este elemento, corresponderá determinar si, de manera razonable, se cumplen las dos condiciones que habilitan la vigencia excepcional de una norma antes de su publicación en el Registro Oficial.

6.1.4. Cuestión 1.- ¿Las resoluciones impugnadas entraron en vigencia antes de su publicación en el Registro Oficial?

- 83.** Para determinar si las resoluciones impugnadas cumplen la regla general, se debe verificar si estas entraron en vigencia a partir de su publicación en el Registro Oficial. Para ello, la Corte verificará las fechas de expedición de cada una de ellas, su fecha de publicación en el Registro Oficial y a partir de qué momento se ordenó su vigencia:

Tabla 2: Información sobre las fechas relacionadas con las resoluciones impugnadas			
Resolución	Fecha de expedición	Fecha de publicación	Vigencia desde
1. 022 (suspensión de plazos y términos desde el 16 al 31 de marzo de 2020)	16 de marzo de 2020	3 de abril de 2020 EE. Registro Oficial 479	Expedición
2. 024 (suspensión de plazos y términos desde el 1 de abril hasta el 5 de abril)	31 de marzo de 2020	20 de abril de 2020 E.E. Registro Oficial 509	Expedición

³⁷ CCE, sentencia 2344-19-EP/20, 24 de junio de 2020, párr. 20.

³⁸ De esta forma, se complementa la sentencia 76-16-IN/21.

3. 026 (ampliación de la suspensión de plazos y términos hasta el 12 de abril)	02 de abril de 2020	20 de abril de 2020 E.E. Registro Oficial 509	Expedición
4. 028 (ampliación de la suspensión de plazos y términos hasta el 30 de abril)	09 de abril de 2020	05 de mayo de 2020 Registro Oficial 196	Expedición
5. 031 (ampliación de la suspensión de plazos y términos hasta el 15 de mayo)	29 de abril de 2020	27 de mayo de 2020 EE. Registro Oficial 600	Expedición
6. 034 (ampliación de la suspensión de plazos y términos hasta el 22 de mayo)	15 de mayo de 2020	28 de mayo de 2020 EE. Registro Oficial 606	Expedición
7. 035 (suspensión de plazos y términos hasta el 31 de mayo)	22 de mayo de 2020	11 de junio de 2020 EE. Registro Oficial 657	Expedición
8. 038 (ampliación de la suspensión de plazos y términos hasta el 15 de junio)	29 de mayo de 2020	11 de junio de 2020 EE. Registro Oficial 657	Expedición
9. 042 (reanudación de términos y plazos a partir del 16 de junio)	16 de junio de 2020	06 de julio de 2020 Registro Oficial 239 ³⁹	Expedición
10. 048 (reanudación de términos y plazos a partir del 29 de junio para Quito y a partir del 1 de julio para el resto de cantones retornando a actividades presenciales)	01 de julio de 2020	26 de agosto de 2020 EE. Registro Oficial 925	Expedición
11. 074 (suspensión desde el 24 de diciembre de 2020 hasta el 1 de enero de 2021)	16 de diciembre de 2020	17 de diciembre de 2020 Registro Oficial 352	Publicación en el Registro Oficial

Cuadro elaborado por la Corte Constitucional del Ecuador a partir del Índice de Resoluciones Vigentes del SRI⁴⁰ y de las publicaciones del Registro Oficial del Ecuador.

- 84.** Del cuadro anterior, esta Corte observa que la resolución 074 fue publicada el 17 de diciembre de 2020 en el Registro Oficial y trata la suspensión entre el 24 de diciembre de 2020 y 1 de enero de 2021. A su vez, la disposición final de la resolución indicada dispone que entrará en vigencia a partir de su publicación en el Registro Oficial. A partir de esta verificación, la Corte concluye que la resolución 074 cumple la regla general y, por tanto, no viola los principios de irretroactividad y publicidad al entrar en vigencia desde su publicación en el Registro Oficial.
- 85.** Por otra parte, la vigencia de las resoluciones 022 a 042 se dispone a partir de su expedición “sin perjuicio de su publicación en el Registro Oficial”, es decir, su vigencia fue anterior a su publicación en el Registro Oficial y, en efecto, fueron publicadas en el Registro Oficial posteriormente. Por tanto, estas resoluciones impugnadas no cumplen la regla general, con lo cual se debe verificar si su emisión

³⁹ Fue reformada por la resolución 048.

⁴⁰ Disponible en: [Documentos gaceta tributaria - intersri - Servicio de Rentas Internas](#).

obedeció a una situación excepcional debidamente justificada y si tuvo como objetivo obtener un efecto favorable para las personas contribuyentes.

86. Finalmente, la Corte constata que la resolución 048 se expidió el 1 de julio de 2020. No obstante, contemplaba la habilitación de plazos para la ciudad de Quito desde el 29 de junio de 2020. De lo expuesto, se verifica que la resolución 048 fue retroactiva para Quito el 29 y 30 de junio de 2020, fechas anteriores a la de su expedición. Por tanto, la sección de la resolución 048 que contemplaba la habilitación de plazos para la ciudad de Quito desde el 29 de junio de 2020 no cumple con la regla general, puesto que no entró en vigencia desde su publicación en el Registro Oficial, ni con su excepción, al haber fijado un período de vigencia incluso anterior a su expedición. Como consecuencia, esta sección de la resolución es incompatible con la Constitución. Ahora bien, la resolución 048 también contemplaba la habilitación de términos y plazos para otros cantones distintos a Quito a partir de la fecha de su expedición. Por tanto, sobre esta sección de la resolución 048, corresponde verificar si su emisión obedeció a una situación excepcional debidamente justificada y si tuvo como objetivo obtener un efecto favorable para las personas contribuyentes.

6.1.5. Cuestión 2.- ¿Las resoluciones 022 a 048 obedecen a una situación excepcional debidamente justificada?

87. Las resoluciones impugnadas fueron emitidas en el contexto de la pandemia por COVID-19.⁴¹ Para el 19 de marzo de 2020, época de inicio de los efectos de la pandemia, esta Corte determinó que se trató de un “hecho sobreviniente”⁴² y que, en virtud de la cantidad de víctimas mortales y los pronósticos técnicos para Ecuador, “el escenario sanitario bajo estudio representa una real situación de catástrofe para el Ecuador”.⁴³ Además, esta Corte señaló que se pueden pronosticar tasas de contagio que podrían aumentar considerablemente sin las medidas necesarias.⁴⁴

⁴¹ De conformidad con los considerandos de las resoluciones, se observa que estos se refieren, entre otros, a la calificación del coronavirus como pandemia global por parte de la Organización Mundial de la Salud el 11 de marzo de 2020, a la declaratoria de estado de emergencia sanitaria por parte del Ministerio de Salud Pública por el coronavirus COVID-19, a la declaratoria de estado de excepción por calamidad pública en todo el territorio nacional por la declaratoria de pandemia por COVID-19 y a que el brote de COVID-19 a nivel mundial corresponde a un caso de fuerza mayor o caso fortuito. En ese sentido, frente a la emergencia sanitaria por COVID-19 se emitieron las resoluciones impugnadas conforme se aprecia de sus considerandos.

⁴² CCE, dictamen 1-20-EE/20, 19 de marzo de 2020, párr. 31.

⁴³ *Id.*, párrs. 30, 31 y 32.

⁴⁴ *Id.*, párr. 30.

88. La pandemia representó un suceso que alteró gravemente el orden social, “lo cual ha podido ser comprobado con el número de víctimas mortales provocadas por el coronavirus-19”.⁴⁵
89. Para el 22 de mayo de 2020, momento en el cual el COVID-19 tenía gran intensidad, la pandemia constituyó causal de calamidad pública en atención al número de personas fallecidas y contagiadas y el riesgo de contagio a nivel nacional.⁴⁶ Asimismo, el 29 de junio de 2020, considerando lo determinado por la OMS, este Organismo reconoció que la gravedad de la pandemia radicó en su rápida propagación y la alta mortalidad en grupos específicos de población, entre otros aspectos.⁴⁷
90. En el aspecto tributario, la Corte tomó nota de que la recaudación tributaria fue afectada con una disminución del 23.2% de ventas en el mes de marzo del 2020; y, una disminución del 32.9% de recaudación del impuesto a la renta, del mes de abril del 2020, en comparación con lo recaudado en los mismos meses del año anterior.⁴⁸
91. Es decir, para la época de emisión de las resoluciones impugnadas, esta Corte había reconocido ya que la pandemia por COVID-19 fue un hecho inesperado y nunca antes visto, entre cuyos efectos nefastos e incalculables tuvieron lugar afectaciones generadas por la falta de atención oportuna por parte de varias entidades públicas. A su vez, la Corte advirtió que, en un inicio, no fue posible dimensionar la magnitud de la pandemia y tampoco era factible calcular que la misma sobrepasaría las capacidades sanitarias, jurídicas, políticas, sociales e institucionales del Ecuador. Añadió que, desde el 16 de marzo de 2020, la pandemia se agudizó de tal forma que los números de contagiados y fallecidos aumentaron sustancialmente.⁴⁹
92. Así, esta Corte encuentra que, en efecto, las resoluciones impugnadas, fueron dictadas con base en un evento singular y excepcional, la pandemia por COVID-19.

6.1.6. Cuestión 3.- ¿Las resoluciones 022 a 048 tienen efectos favorables para las personas contribuyentes?

93. Esta Corte no puede dejar de reconocer la urgencia que la pandemia por COVID-19 originó. No obstante, esto debería afectar los derechos de los y las contribuyentes en la menor medida posible, lo que incluye la garantía del principio de publicidad y el

⁴⁵ *Ibíd.*

⁴⁶ CCE, dictamen 2-20-EE/20, 22 de mayo de 2020, párr. 12.

⁴⁷ CCE, dictamen 3-20-EE/20, 29 de junio de 2020, párr. 45.

⁴⁸ *Id.* párr. 20.

⁴⁹ *Id.* párrs. 52 y 53.

derecho a la seguridad jurídica, consagrados en la Constitución. Por ello, corresponde establecer si la medida que dispone la vigencia a partir de su expedición fue creada o no para obtener un efecto favorable en los contribuyentes, ya que solamente bajo ese parámetro revestiría de constitucionalidad.

94. Para verificar si las resoluciones impugnadas se dictaron con el objetivo de establecer un efecto favorable para los contribuyentes, la Corte encuentra adecuado realizar un examen de proporcionalidad en relación con una posible limitación del derecho a la seguridad jurídica y distinguir entre aquellas que suspendieron términos y plazos que se encontraban vigentes y aquellas que habilitaron términos que se encontraban previamente suspendidos.

6.1.6.1. Resoluciones que suspendieron términos y plazos

95. Las resoluciones 022, 024, 026, 028, 031, 034, 035 y 038 suspendieron plazos y términos relativos a los procedimientos administrativos que se encontraban en curso ante el SRI. Entre estos procedimientos se pueden mencionar aquellos de prescripción de la acción de cobro, de la caducidad para el ejercicio de la potestad determinadora, así como para atender requerimientos relacionados con sus potestades resolutoria o sancionadora. Así también se puede mencionar la atención de requerimientos de información, de solicitudes de devolución de impuestos administrados por el SRI, atención a reclamos administrativos de actos de determinación de obligaciones tributarias, plantear recursos de revisión ante el propio SRI, entre otros.
96. Ahora bien, de conformidad con el artículo 3.2 de la LOGJCC, respecto de una medida que limite derechos se debe verificar la existencia de un fin constitucionalmente válido de conformidad con la Constitución y que la medida cumpla con los requisitos de idoneidad,⁵⁰ necesidad⁵¹ y proporcionalidad en sentido estricto.⁵²
97. Este Organismo advierte que estas resoluciones buscaban contrarrestar la incertidumbre que ocurrió frente a la llegada de la pandemia al país y sus efectos. En ese sentido, las resoluciones que suspendieron plazos y términos buscaban evitar, por ejemplo, que fenezca el tiempo hábil para la presentación de solicitudes y reclamos o de declaraciones de impuestos, generando efectos favorables para los y las

⁵⁰ Una medida es idónea siempre y cuando permita la consecución del fin constitucionalmente válido que persigue. CCE, sentencia 127-21-IN/23, 10 de mayo de 2023, párr. 176.

⁵¹ Una medida es necesaria cuando la medida escogida, a pesar de limitar derechos, es la que tiene un impacto menor en ellos. *Íd.*, párr. 182.

⁵² La proporcionalidad en sentido estricto se cumple en la medida que la limitación de derechos no resulte excesiva en comparación con el beneficio buscado al imponer la medida *Íd.*, párr. 188.

contribuyentes. Por tanto, puede concluirse que estas resoluciones tuvieron un efecto favorable para los contribuyentes en relación con la certidumbre del derecho a la seguridad jurídica. Adicionalmente, se debe indicar que las resoluciones mencionadas permitieron a la Administración Tributaria suspender por determinados periodos el ejercicio de sus facultades, mientras se adecuaban sus procesos ante la llegada de la pandemia por COVID-19.

- 98.** De esa manera, se advierte que las resoluciones perseguían fines constitucionalmente válidos: garantizar el ejercicio del debido proceso de los contribuyentes, consagrado en el artículo 76 de la Constitución, y actuar frente a la imposibilidad temporal de la Administración Tributaria para ejercer sus atribuciones.
- 99.** A su vez, en función de las razones descritas en el párrafo previo, es posible concluir que la medida de disponer la vigencia de las resoluciones que suspendieron plazos y términos, a partir de su expedición, es válida para alcanzar los fines mencionados. Por su parte, esta Corte no advierte que haya existido una medida menos gravosa en función del contexto de la pandemia por COVID-19, lo cual no excluye la posibilidad de analizar la razonabilidad de la medida en relación con su impacto en derechos constitucionales en casos concretos, cuestión que no es objeto de una acción pública de inconstitucionalidad. Finalmente, considerando el contexto de urgencia en la cual se emitieron las resoluciones impugnadas de suspensión, se advierte un efecto favorable y un impacto positivo en relación con los fines constitucionalmente válidos que buscaban alcanzar. De tal manera que no se advierte una limitación excesiva en contraposición al beneficio buscado con la medida.⁵³
- 100.** En función de lo anterior, la Corte concluye que las resoluciones 022, 024, 026, 028, 031, 035 y 038 se dictaron con base en una situación excepcional y tuvieron un efecto favorable para los contribuyentes. De esa forma, aun cuando su vigencia fue determinada a partir de su expedición y no a partir de su publicación en el Registro Oficial, no se observa una limitación desproporcionada al principio de publicidad, en el marco del derecho a la seguridad jurídica.

6.1.6.2. Resoluciones que habilitaron términos previamente suspendidos

- 101.** Las resoluciones que reanudaban plazos y términos que se encontraban suspendidos fueron las siguientes:

⁵³ *Íd.*, párr. 197. Conforme ha advertido esta Corte, durante la pandemia de COVID-19, se encontraban en riesgo varios derechos “con una trascendencia amplia”, como la vida, a la integridad personal y a la salud de la totalidad de la población, en los cuales se incluye el debido proceso, y, a la par el riesgo que corrían estos derechos era particularmente grave considerando la imprevisibilidad del comportamiento del virus y “la falta de preparación de las instituciones para responder adecuadamente ante una emergencia sanitaria y desastre de tal magnitud”.

- 101.1. Resolución 042:** se emitió el 16 de junio de 2020 y reanudó plazos y términos, a partir de su expedición, salvo para los cantones en los cuales existía semaforización de color rojo, de conformidad con la disposición transitoria primera de la misma resolución. A su vez, para Quito no dispuso reanudación. Se publicó en el Registro Oficial el 6 de julio de 2020.
- 101.2. Resolución 048:** se emitió el 1 de julio de 2020 y reanudó plazos y términos en los cantones “cuya semaforización implica el retorno de las actividades laborales presenciales en el sector público”, a partir de su expedición, y para Quito “se encuentran reanudados a partir del 29 de junio de 2020”. Se publicó en el Registro Oficial el 26 de agosto de 2020.
- 102.** De lo anterior, se observa que el SRI habilitó términos de manera anterior a la publicación de las resoluciones 042 y 048 a través del Registro Oficial puesto que su vigencia se dispuso a partir de su expedición. Corresponde determinar si la medida, esto es, disponer la vigencia de las resoluciones que habilitaron plazos y términos, cumple con un examen de proporcionalidad. En ese sentido, conforme se advirtió, se debe verificar la existencia de un fin constitucionalmente válido de conformidad con la Constitución y que la medida cumpla con los requisitos de idoneidad, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto.
- 103.** El SRI no ha presentado, ante esta Corte, los debidos justificativos de que lo hizo a través de otros medios que la normativa tributaria preveía u otros como redes sociales para poder verificar la garantía del principio de publicidad y el derecho a la seguridad jurídica. De la revisión de las resoluciones 042 y 048, tampoco se advierte una justificación al respecto pues el SRI se fundamentó en su competencia para emitir resoluciones generales, en los efectos de la pandemia y en las resoluciones del COE.
- 104.** A su vez, a diferencia de lo concluido en la sección previa respecto de las resoluciones que suspendieron plazos y términos, en el caso de aquellas que los habilitaron, esta Corte no advierte la persecución de un fin constitucionalmente válido. La protección del debido proceso o la premura frente a la imposibilidad temporal de la administración pública para ejercer sus atribuciones respecto de la pandemia no se configuran en cuanto a este segundo grupo de resoluciones. Así, no se observa una justificación que indique que el que se hayan habilitado días previos a la publicación en el Registro Oficial perseguía un efecto favorable para los contribuyentes. Al contrario, la entrada en vigencia desde su expedición podría haber permitido que se consoliden situaciones jurídicas,⁵⁴ como por ejemplo, para la

⁵⁴ CCE, sentencia 65-16-IN/21, 3 de marzo de 2021, párr. 36.

presentación de solicitudes y reclamos o de declaraciones de impuestos, sin que los contribuyentes hayan podido tener conocimiento al respecto, por medio alguno, pues era un aspecto que les era imposible de verificar en días anteriores a su publicación. Adicionalmente, la Administración Tributaria ya venía actuando en el contexto de la pandemia y las resoluciones de suspensión de términos y plazos justamente buscaban que pueda reaccionar y habilitar todos sus procesos internos para su efectivo funcionamiento.

- 105.** Por este motivo, esta Corte evidencia una afectación grave a los derechos de los y las contribuyentes en relación con los procedimientos administrativos y judiciales, en tanto estos están sujetos a plazos y términos. A la par, se afectó la certidumbre en relación con la atención a peticiones que se hubieren presentado en el periodo suspendido, al cambiar las reglas del juego sin ningún sustento, ni medir el impacto que estas disposiciones causarían respecto a la predictibilidad del sistema tributario, particularmente, en un periodo de pandemia donde se generó todavía más incertidumbre. En atención a ello, de las referidas resoluciones, aun cuando se fundamentaron en la pandemia, no se observa una justificación que permita entender que la medida de disponer su vigencia a partir de su expedición haya perseguido un efecto favorable para los y las contribuyentes.
- 106.** En conclusión, las resoluciones 042 y 048 contravinieron los principios de publicidad y de irretroactividad en materia tributaria, afectándose así el derecho a la seguridad jurídica, sin que se haya planteado una justificación al respecto, lo cual trae como consecuencia la inobservancia de la previsibilidad y certidumbre que debe regir a las normas claras, previas y públicas.
- 107.** Ahora bien, la declaratoria de inconstitucionalidad y la expulsión de las normas del ordenamiento jurídico deben ser utilizadas como un último recurso. A lo largo de su jurisprudencia, esta Corte Constitucional ha determinado que sólo se puede recurrir a estas alternativas cuando por vía interpretativa no sea posible la adecuación de la norma impugnada a la Constitución.⁵⁵
- 108.** En observancia de los principios que rigen el control abstracto de constitucionalidad reconocidos en el artículo 76 de la LOGJCC, la Corte Constitucional debe garantizar, en la medida de lo posible, la permanencia de las disposiciones en el ordenamiento jurídico. Esto implica agotar previamente todas las interpretaciones a favor de los derechos que permitan la vigencia de la norma en el ordenamiento jurídico y recurriendo a la declaratoria de inconstitucionalidad como último recurso.

⁵⁵ Por ejemplo: CCE, sentencias 34-17-IN/21, 21 de junio de 2021, párr. 54; 83-16-IN/21, 10 de marzo de 2021, párr. 399; y, 10-20-CN/20, 19 de agosto de 2020, párr. 48.

- 109.** Para este caso, esta Corte encuentra que es necesario declarar la inconstitucionalidad sustitutiva, conforme el artículo 76.5 de la LOGJCC que dispone: “cuando una parte de una disposición jurídica la torne en su integridad inconstitucional, no se declarará la inconstitucionalidad de toda ella, sino que se invalidará la parte inconstitucional y dejará vigente la disposición así reformada”.
- 110.** Así, la disposición final, presente en las resoluciones 042 y 048 que determinaba “**DISPOSICION FINAL** La presente Resolución entrará en vigencia a partir de su suscripción, sin perjuicio de su publicación en el Registro Oficial y en la Gaceta Tributaria” (énfasis del original), será reemplazada por: “**DISPOSICIÓN FINAL.-** La presente Resolución entrará en vigencia a partir de su publicación en el Registro Oficial”.
- 111.** De esa forma, la resolución 042 se entenderá vigente desde el 6 de julio de 2020 y la resolución 048 desde el 26 de agosto de 2020, fechas en las cuales se publicaron en el Registro Oficial y no desde las fechas de su expedición, a menos que implique una afectación para los derechos constitucionales de los contribuyentes, lo cual deberá determinarse en cada proceso administrativo tributario y, de ser el caso, en la vía judicial ordinaria.

6.1.7. Conclusión sobre la compatibilidad entre las normas impugnadas y el derecho a la seguridad jurídica

- 112.** A partir de lo analizado en este primer problema jurídico, la Corte concluye lo siguiente:
- 112.1.** La resolución 074 no violó los principios de irretroactividad y publicidad de las normas en tanto su vigencia se determinó a partir de la publicación en el Registro Oficial.
- 112.2.** Las resoluciones 022, 024, 026, 028, 031, 034, 035 y 038 no violaron el derecho a la seguridad jurídica dado que la determinación de su vigencia a partir de su expedición se dispuso con base en una situación excepcional, la pandemia por COVID-19, y tuvieron un efecto favorable para los contribuyentes.
- 112.3** Las resoluciones 042 y 048 violaron los principios de irretroactividad y publicidad de las normas en tanto su vigencia desde su expedición no benefició a los contribuyentes. Para que las resoluciones 042 y 048 sean compatibles con el derecho a la seguridad jurídica, es necesario declarar la constitucionalidad sustitutiva de su disposición final en el siguiente sentido:

“**DISPOSICIÓN FINAL.**- La presente Resolución entrará en vigencia a partir de su publicación en el Registro Oficial”.

6.2. ¿Las resoluciones impugnadas contravienen el derecho a la seguridad jurídica porque habrían generado incertidumbre dada la ambigüedad del término “procesos administrativos tributarios” y porque habrían beneficiado solo al SRI, afectando a los contribuyentes?

113. En este caso, el accionante afirma que las resoluciones impugnadas afectan la seguridad jurídica porque el término “procesos administrativos tributarios” es ambiguo y no se habría realizado mayor especificación en relación con cuáles son los procesos que se habrían suspendido. Lo anterior, pues el SRI habría continuado sustanciando ciertos procesos administrativos, por ejemplo, coactivos, y otros no, aun cuando en sus resoluciones no hacía ninguna diferenciación. Con ello, se habría beneficiado de la suspensión y habilitación de plazos y términos y habría perjudicado a los contribuyentes, por ejemplo, al extender los tiempos para la caducidad de la facultad determinadora o prescripción de la acción de cobro.
114. El derecho a la seguridad jurídica, entre otras características, se fundamenta en la existencia de normas “claras”.
115. El requisito de claridad implica que el órgano con potestad normativa en sentido amplio debe configurar las normas de modo preciso, determinado y comprensible, a efecto de proveer un grado de certeza suficiente que permita inferir a los ciudadanos la prohibición, permisión o sanción prescrita en la norma.⁵⁶ La claridad implica la obligación de guardar respeto a las reglas de sintaxis y de semántica, así como, “en la mayor medida posible”, evitar la utilización de conceptos vagos o indeterminados, que den espacio a conjeturas o arbitrariedad de quienes los aplican.⁵⁷
116. A primera vista, la categoría “procesos administrativos tributarios” es genérica y, en ese sentido, comprendería cualquier proceso administrativo tributario que se enmarca en las facultades del SRI, de conformidad con los artículos 13 y 67 del Código Tributario⁵⁸ y de las disposiciones comprendidas en el libro segundo del libro del Código *ibídem*, relativas a los procedimientos tributarios. A lo anterior se debe agregar que el Código Tributario prescribe que los plazos o términos obligan por igual a los funcionarios administrativos y a los interesados en los mismos.

⁵⁶ CCE, 54-17-IN/22, 26 de mayo de 2022, párr. 53.

⁵⁷ *Ibíd.*

⁵⁸ Código Tributario, artículos 13 (sobre cómo entender las normas tributarias) y 67 (sobre las facultades de la Administración Tributaria).

- 117.** De esa forma, si bien la especificación del término “todos los procesos administrativos tributarios” no está expresamente establecida en las resoluciones impugnadas, la frase no es indeterminada pues existen otras normas en materia tributaria, como el Código Tributario, que permiten dar a entender su alcance. En ese sentido, no le corresponde a esta Corte definir el contenido de una norma sino determinar si es o no incompatible con la Constitución.
- 118.** Conforme lo expuesto, esta Corte considera que las resoluciones impugnadas no son incompatibles con el derecho a la seguridad jurídica pues a través de un ejercicio mínimo de interpretación es posible inferir el alcance del término “procesos administrativos tributarios” por lo que la norma provee un grado de certeza suficiente. Sin perjuicio de lo indicado, esta Corte encuentra oportuno exhortar al director o directora general del SRI para que, en uso de sus atribuciones, emita una resolución de carácter general que aborde el alcance del término indicado, en función de lo previsto por el Código Tributario.
- 119.** Por otra parte, el accionante también afirma que el SRI se habría beneficiado pues habría continuado sustanciando ciertos procesos administrativos, por ejemplo, coactivos, y otros no, aun cuando en sus resoluciones no hacía ninguna diferenciación, perjudicado a los contribuyentes.
- 120.** Al respecto, corresponde señalar que el órgano legislativo ha optado por establecer la posibilidad de suspender plazos y términos frente a sucesos de fuerza mayor o caso fortuito cuando se impida su despacho, de conformidad con el artículo innumerado siguiente al artículo 86 del Código Tributario. En atención a ello, se evidencia que no podría interrumpirse de plano las facultades del SRI, particularmente la recaudatoria, considerando que la pandemia no debía impedir la recaudación por sí sola, sobre todo cuando en el marco de esta emergencia los recursos recaudados a través de los tributos administrados por el SRI eran de vital importancia para mantener el normal funcionamiento del Estado. Sin perjuicio de ello, corresponde recordar que el legislador también ha determinado, en la misma norma referida, que “[l]os plazos o términos obligan por igual a los funcionarios administrativos y a los interesados en los mismos”.
- 121.** Del análisis abstracto de las resoluciones impugnadas, en estricto sentido, no se deduce que estas permitan al SRI aplicarlas de manera indistinta para beneficiarse a sí mismo y perjudicar a los y las contribuyentes. Tal cuestión podría ser materia de análisis en casos concretos. Además, la posible mala práctica o aplicación indebida de una norma no implica una inconstitucionalidad ni se soluciona a través de su expulsión del ordenamiento jurídico.

122. En consecuencia, como respuesta al problema jurídico, la Corte concluye que las resoluciones impugnadas no contravienen el derecho a la seguridad jurídica en función de la supuesta ambigüedad del término “procesos administrativos tributarios”.

6.3. ¿El artículo 2 de la resolución 074 es incompatible con el derecho a la seguridad jurídica dado que la suspensión de plazos y términos no habría sido justificada?

123. El accionante afirma que el artículo 2 de la resolución 074 estableció una suspensión de plazos y términos aduciendo como “caso fortuito o de fuerza mayor” la migración de plataforma informática, lo cual atiende a un hecho programado. De esa manera, para el accionante, el SRI no habría justificado la suspensión dado que el ordenamiento jurídico prevé la posibilidad de suspender términos por caso fortuito o fuerza mayor. Con lo cual, no podría considerarse “jurídicamente un hecho imprevisible y/o irresistible, fuera del control” del SRI la adecuación programada de su plataforma informática.

124. La Corte ha caracterizado al derecho a la seguridad jurídica a través de dos supuestos (1) la preexistencia de normas previas, claras y públicas; y, (2) la aplicación de las normas vigentes, tornando predecible al ordenamiento jurídico.⁵⁹

125. Corresponde señalar que el derecho a la seguridad jurídica precautela la certeza con la cual las personas puedan llevar su accionar en función de determinadas conductas previstas en el ordenamiento jurídico de manera previa, en términos claros y que haya cumplido con el principio de publicidad. En el aspecto tributario, la certeza se ve reforzada hacia los contribuyentes para que puedan tener certeza sobre las reglas aplicables en relación con sus aspectos tributarios. De esa forma, para poder determinar si ha existido un nivel de certeza concordante con el derecho a la seguridad jurídica, se debe mencionar que el órgano legislativo ha optado por posibilitar la suspensión de términos y plazos en procedimientos administrativo tributarios como una excepcionalidad. Así, la certeza implica conocer que determinados días serán hábiles y cuándo estos podrían suspenderse frente a situaciones muy excepcionales.

126. Es preciso puntualizar que a esta Corte no le compete analizar la mera transgresión en la aplicación o interpretación de normativa legal o infralegal, a menos de que esta sea contraria a la Constitución.⁶⁰ Así, se debe revisar si con la resolución mencionada se afectó la predictibilidad del ordenamiento jurídico amparada por el derecho en

⁵⁹ CCE, sentencia 17-14-IN/20, 24 de junio de 2020, párr. 20.

⁶⁰ CCE, sentencia 1763-12-EP/20, 22 de julio de 2020, párrs. 14.4 y 14.5.

cuestión. En atención a ello, conforme el derecho a la seguridad jurídica, el SRI debía presentar la debida justificación para poder plantear la medida contenida en el artículo 2 de la resolución impugnada.

- 127.** Esta Corte observa que la resolución 074, en lo que concierne a lo alegado por el accionante, esto es, su artículo 2, suspendió plazos y términos de procesos administrativos y de prescripción de la acción de cobro desde el 24 de diciembre de 2020 hasta el 1 de enero de 2021, inclusive. La resolución se fundamenta, en lo pertinente, en el artículo innumerado posterior al 86 del Código Tributario que se refiere a la posibilidad de suspender plazos y términos por cuestiones de fuerza mayor o caso fortuito. El presunto suceso de fuerza mayor, de acuerdo a la misma resolución, fue que el SRI

se encuentra realizando el potenciamiento de la plataforma tecnológica, encontrándose el mismo en la fase de certificación lo que originará un periodo de optimización digital de procesos y aplicativos del Servicio de Rentas Internas, constituyéndose este hecho un (sic) caso de fuerza mayor que imposibilitará desde el 24 de diciembre de 2020 hasta el 01 de enero de 2021, inclusive, el acceso a algunos de los servicios en línea y sistemas proporcionados por el Servicio de Rentas Internas.

- 128.** Esta Corte no encuentra en la parte considerativa o en los artículos de la resolución 074 una explicación que permita prever que, de hecho, el “potenciamiento de la plataforma tecnológica” sea en efecto un aspecto de fuerza mayor o caso fortuito, como era obligación del SRI. Al contrario, de la resolución impugnada, este Organismo observa que, al tratarse un potenciamiento de la plataforma tecnológica, el SRI habría tenido conocimiento de este suceso de manera previa. Tampoco se observa una justificación en el sentido de que el suceso haya sido inevitable, es decir que haya estado fuera del control del SRI, ni que en la resolución en cuestión o la respuesta del SRI se argumente lo contrario.
- 129.** De esa manera, no se identifica que el SRI haya presentado una justificación que permita concluir que el artículo 2 de la resolución 074 se basó en un evento imprevisible e irresistible. Al contrario, se verifica que arbitrariamente se suspendió plazos y términos, sin que medie siquiera una justificación al respecto.
- 130.** Por ello, esta Corte no encuentra que el artículo 2 de la resolución impugnada sea compatible con el derecho a la seguridad jurídica, en su elemento de certeza, pues no se garantizó certidumbre de que las reglas de juego no serán alteradas. En ese sentido, la transgresión al derecho a la seguridad jurídica y su esencia de certeza no recae en una mera inobservancia normativa de carácter infraconstitucional sino en la confiabilidad que el derecho referido otorga a las personas respecto de todos los procesos en los cuales se determinen derechos y obligaciones. De lo contrario, se

abre un espacio de arbitrariedad, cuestión que el derecho a la seguridad jurídica busca evitar.

- 131.** Por lo expuesto, en respuesta al problema jurídico, la Corte concluye que el artículo 2 de la resolución 074 es incompatible con el derecho a la seguridad jurídica dado que en la suspensión de plazos y términos para la optimización digital de sus procesos y aplicativos del SRI no presentó una justificación relacionada con un caso fortuito ni fuerza mayor, por lo que corresponde expulsar del ordenamiento jurídico el artículo 2 de la resolución 074.⁶¹

7. Efectos de la sentencia

- 132.** De conformidad con el artículo 95 de la LOGJCC, por regla general los efectos del fallo de una acción pública de inconstitucionalidad son generales hacia futuro. 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.⁶²
- 133.** En vista de aquello, en los procesos administrativos tributarios que consideraron las resoluciones 042 y 048 y el artículo 2 de la resolución 074, se observará lo siguiente:
- 133.1.** Si los procesos administrativos tributarios y/o judiciales continúan en trámite, considerando que no existan situaciones jurídicas consolidadas, las autoridades competentes, administrativas o judiciales, deberán abstenerse de aplicar el artículo 2 de la resolución 074. A su vez, la disposición final de las resoluciones 042 y 048 será: “**DISPOSICIÓN FINAL.**- La presente Resolución entrará en vigencia a partir de su publicación en el Registro Oficial”, de esa manera, se entenderán vigentes únicamente a partir de su publicación en el Registro Oficial. Todo lo anterior, *a menos que aquello implique un detrimento en los derechos de los y las contribuyentes.*
- 133.2.** Si existen procedimientos judiciales con decisiones que gozan de cosa juzgada material, como consecuencia de los efectos hacia futuro de esta declaratoria de inconstitucionalidad, no será posible su revisión.

⁶¹ Cabe señalar que durante el tiempo que estuvo vigente el artículo 2 de la resolución 074 éste gozaba de presunción de constitucionalidad, por lo que, a pesar de su expulsión del ordenamiento, este surtió plenos efectos jurídicos.

⁶² CCE, sentencia 1121-12-EP/20, 8 de enero de 2020, párr. 53.

134. Finalmente, esta Corte encuentra pertinente que la presente sentencia sea difundida por parte del SRI y del Consejo de la Judicatura con el objetivo de que, tanto contribuyentes como las autoridades administrativas y judiciales pertinentes, puedan tener un efectivo conocimiento de la misma y sus efectos.

8. Decisión

135. 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-IA.
2. Declarar que el artículo 2 de la resolución 074 es incompatible con el derecho a la seguridad jurídica.
3. Declarar la inconstitucionalidad sustitutiva de las resoluciones 042 y 048 por ser incompatibles con los principios de irretroactividad y publicidad del derecho a la seguridad jurídica.
4. Las resoluciones 042 y 048, cuya inconstitucionalidad sustitutiva se ha declarado, deberán quedar configuradas con el siguiente texto en relación con su vigencia: “**DISPOSICIÓN FINAL.-** La presente Resolución entrará en vigencia a partir de su publicación en el Registro Oficial”.
5. Llamar la atención al SRI por inobservar, a través de las resoluciones impugnadas que habilitaron plazos y términos administrativo tributarios, el principio constitucional según el cual las normas de carácter general sólo entran en vigencia a partir de su publicación en el Registro Oficial y así contravenir los principios de publicidad y de irretroactividad en materia tributaria, afectándose el derecho a la seguridad jurídica.
6. Disponer al SRI la difusión de esta sentencia, en su página web, durante el plazo de un mes a partir de la notificación de esta decisión para los y las contribuyentes, y, en el correo electrónico institucional, para sus funcionarios y funcionarias. Cumplido el plazo indicado, el SRI deberá informar a esta Corte su cumplimiento.
7. Disponer al Consejo de la Judicatura la difusión de esta sentencia, en su página web, durante el plazo de un mes a partir de la notificación de esta

decisión para sus usuarios, y, en el correo electrónico institucional, para sus funcionarios y funcionarias y servidores judiciales. Cumplido el plazo indicado, el Consejo de la Judicatura deberá informar a esta Corte su cumplimiento.

8. Exhortar al director o directora general del SRI para que, en uso de sus atribuciones, emita una resolución de carácter general que aborde el alcance del término “procesos administrativos tributarios” contenido en las resoluciones impugnadas, en función de lo previsto por el Código Tributario.

136. 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 siete votos a favor de los Jueces Constitucionales Carmen Corral Ponce, Jhoel Escudero Soliz, Enrique Herrería Bonnet, Alí Lozada Prado, Teresa Nuques Martínez, Richard Ortiz Ortiz y Daniela Salazar Marín, en sesión jurisdiccional ordinaria de miércoles 02 de agosto de 2023; sin contar con la presencia de las Juezas Constitucionales Karla Andrade Quevedo y Alejandra Cárdenas Reyes, por uso de una licencia por vacaciones.- Lo certifico.

Firmado electrónicamente
Aída García Berni
SECRETARIA GENERAL