

**UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLIVAR
SEDE ECUADOR**

COMITÉ DE INVESTIGACIONES

INFORME DE INVESTIGACIÓN

**RÉGIMEN TRIBUTARIO ECUATORIANO A PARTIR DE
LA LEY REFORMATORIA PARA LA EQUIDAD TRIBUTARIA DEL
ECUADOR Y EL ROL DE LA CORTE CONSTITUCIONAL**

CÉSAR MONTAÑO GALARZA

Quito- Ecuador

2014



Resumen ejecutivo: Este estudio presenta los aspectos importantes que han sido incorporados o modificados con una serie de reformas tributarias encaminadas en el país desde diciembre de 2007, para estimar la orientación que está tomando el ordenamiento jurídico tributario nacional. No se deja de lado la entrada en vigencia de la Constitución de la República del Ecuador de 2008. En este contexto, trata de ubicar los elementos que habrían fortalecido -económica e institucionalmente- al Estado y, aquellos que mejorarían o empeorarían la situación de los contribuyentes. Analiza además la importancia de la Acción Extraordinaria de Protección (AEP) para la defensa del derecho al debido proceso con ocasión de controversias de índole tributaria y, el papel de la Corte Constitucional en este campo.

Palabras clave: reforma tributaria, tributos Ecuador, acción de protección, ley de equidad tributaria, nuevos impuestos, debido proceso tributario.

Datos del autor: César Montaña Galarza, Doctor (PhD) en Derecho; Magíster en Derecho Económico, mención en Relaciones Económicas Internacionales; Especialista Superior en Tributación, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador (UASB-E). Abogado y Doctor en Jurisprudencia, Universidad Nacional de Loja (UNL). Director del Área de Derecho, Docente Investigador y Coordinador del Programa Internacional de Maestría en Derecho, UASB-E. Ex Presidente del Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario (IEDT); ex Director Metropolitano de Administración Tributaria del Municipio del Distrito Metropolitano de Quito (MDMQ).

TABLA DE CONTENIDOS

INTRODUCCIÓN

1. RASGOS PRINCIPALES DE LA CONSTITUCIÓN DEL ECUADOR DE 2008.

2. RÉGIMEN TRIBUTARIO ECUATORIANO A PARTIR DE LA CONSTITUCIÓN DE 2008.

3. EVOLUCIÓN Y CONFIGURACIÓN LEGISLATIVA DEL RÉGIMEN TRIBUTARIO NACIONAL Y SUS PRINCIPALES COMPONENTES.

3.1. Fundamentos y elementos centrales de las reformas.

3.2. Intereses del Estado y fortalecimiento de la administración tributaria.

3.3. Las reformas tributarias en el Ecuador y beneficios para los contribuyentes.

4. LA ACCIÓN EXTRAORDINARIA DE PROTECCIÓN Y PERSPECTIVAS PARA LA DEFENSA DE LOS DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES.

4.1. La acción extraordinaria de protección frente a los principios de simplificación, eficacia, celeridad y economía procesal para garantizar el debido proceso (art. 169 CRE).

4.2. Suficiencia de la acción extraordinaria de protección frente a lo actuado por los jueces, según el art. 23 del Código Orgánico de la Función Judicial.

4.3. Alcance del art. 29 del Código Orgánico de la Función Judicial, respecto a la interpretación de las normas procesales para la efectividad de los derechos.

4.4. La acción extraordinaria de protección y la administración tributaria.

5. LA CORTE CONSTITUCIONAL Y LAS REFORMAS TRIBUTARIAS

6. CONCLUSIONES

7. BIBLIOGRAFÍA

8. ANEXOS

Régimen tributario ecuatoriano a partir de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador y el rol de la Corte Constitucional¹

César Montaña Galarza²

INTRODUCCIÓN

A partir de un estudio de carácter crítico y cronológico, este trabajo pretende mostrar a lo largo de los tres primeros acápite, sobre todo, los aspectos más relevantes que han sido incorporados o modificados por medio de una serie de reformas tributarias encaminadas en el país desde el mes de diciembre de 2007, cuestiones que permiten caracterizar los cambios efectuados y, vislumbrar la orientación que en la actualidad va tomando el ordenamiento jurídico tributario nacional. Para ello, no se deja de lado la entrada en vigor de la Constitución de la República del Ecuador de 2008, que contiene varias definiciones de gran peso para la configuración del régimen tributario. En este contexto de grandes cambios legislativos, este producto también trata de ubicar los elementos que habrían fortalecido al Estado y, aquellos que mejorarían la situación de los contribuyentes.

Los tres acápite siguientes, se distribuyen, en su orden, para presentar un análisis de la importancia que posee la Acción Extraordinaria de Protección (AEP) para la defensa del derecho al debido proceso con ocasión de controversias de índole tributario y, del papel que viene jugando la Corte Constitucional del Ecuador, específicamente cuando ha sido requerida para evaluar la posible inconstitucionalidad de las más importantes leyes de reforma tributaria aprobadas en los últimos años. Al final, este escrito contiene un conjunto de conclusiones relevantes sobre la problemática abordada.

1. RASGOS PRINCIPALES DE LA CONSTITUCIÓN DEL ECUADOR DE 2008

Si bien este estudio indaga las transformaciones que viene sufriendo el régimen tributario ecuatoriano desde la emanación de la *Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador*, de 2007, no deja de ser importante la revisión obligada que debe darse a la carta suprema, porque es este instrumento el que a partir del año 2008 concreta serios ajustes al ordenamiento infra constitucional de los tributos y, convalida la orientación de la mencionada ley.

Dicho esto, es necesario iniciar esta parte señalando que son muchos los elementos que sirven para caracterizar de una manera más o menos clara y aproximada a la actual norma suprema nacional, sin embargo, encuentro pistas relevantes para tal cometido a

¹ Este estudio se financió con recursos del Fondo de Investigaciones de la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador. Proyecto: P149-2013. La versión original de este texto fue sometida a un proceso de revisión de pares ciegos.

² Docente de Planta, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador. En la ejecución de este proyecto colaboró la Abg. María José Ramírez Cardoso, como Ayudante de Investigación.

través de la revisión de la normativa que contiene, en particular del art. 1 de la Constitución de la República del Ecuador (CRE), cuyo primer párrafo prescribe lo siguiente: “El Ecuador es un Estado constitucional de derechos y justicia, social, democrático, soberano, independiente, unitario, intercultural, plurinacional y laico. Se organiza en forma de república y se gobierna de manera descentralizada.”

De esta manera, la voluntad del constituyente refrendada por la voluntad popular, se decanta por establecer un Estado “constitucional”, lo que significa reconocer las bases centrales de este tipo de organización del poder público, a saber, las que corresponden al Estado de Derecho: democracia, separación de poderes, supremacía constitucional, derechos y garantías de los ciudadanos. Esto último viene remarcado por la afirmación en el sentido de que se trata de un Estado constitucional “de derechos y justicia”, cuestión evocadora de la presencia de un Estado instrumental, edificado para servir, para hacer realidad los derechos del pueblo y cada uno de sus integrantes, a través de un conjunto de garantías eficaces –normativas, de política públicas y jurisdiccionales-. En este orden de ideas, aparece que la razón de ser de la ficción jurídica llamada “Estado” consiste en dos componentes indispensables, el primero, las personas –los seres humanos- y, el segundo, la justicia, que encontraría concreción por medio del cuidado y la realización de los derechos.

La importancia del ser humano para el actual constitucionalismo ecuatoriano radica en que el Estado posee alma “social”, es decir, que se lo concibe como herramienta y como mecanismo institucional suficiente para servir a los más caros intereses y anhelos de la sociedad que contiene. El Estado social pone de relieve la importancia del ser humano por sobre el propio Estado y, por encima del espacio en el cual confluyen las actividades e intereses de los productores y de los consumidores, hablo en este sentido, del mercado y de las relaciones económicas y sociales que éste propicia, sean de beneficio o de perjuicio para los agentes que intervienen. El Estado social ha de procurar el bienestar de todos por medio de múltiples acciones e intervenciones, entre ellas, las prestaciones sociales con el objeto de hacer realidad los derechos de la misma naturaleza, por ejemplo: salud, educación, trabajo, seguridad.

El constituyente también dejó establecido que el Estado ecuatoriano es “democrático”, o sea, que se erige, construye y funciona en democracia, debidamente legitimado, contando para ello con la voluntad popular; de esta manera, también adhiere a la alternancia en el manejo del poder y, al respeto irrestricto de las libertades de las personas, por ejemplo, la libertad de expresión. Claro que la Constitución de nuestro país no aclara si se trata de una democracia sustancial o, solamente de una de corte plebiscitario, aunque por mi parte pienso en que domina la segunda opción, en la cual es fácil derivar en un esquema manipulado y de intolerante dictadura de la mayoría, ya que aún falta poner en práctica los mecanismos que permitan la participación popular efectiva desde las bases de la sociedad, no instrumentada, corporativizada, financiada ni organizada por el propio Estado a través de alguno de sus poderes, como el denominado Consejo de Participación Ciudadana y Control Social.

A través del examen a la normativa transcrita se ubica también que nuestro Estado se declara soberano e independiente, lo que invita a recordar que la soberanía tradicionalmente viene siendo vista como un elemento central de la organización estatal, que en una de sus facetas, la interna, implica “supremacía” sobre el territorio, autoridad única; mientras que por otra, significa precisamente “independencia” frente a poderes

extranjeros o externos, de tal forma que se auto determina en la arena internacional. Esta determinación constitucional tiene aplicación, por ejemplo, mediante la llamada “Soberanía económica”, dentro de la cual cabe el diseño de la política fiscal y tributaria.

El Estado ecuatoriano además es unitario, por lo tanto, de administración centralizada, aunque puede ejercer los poderes y gobernarse por medio a la organización de diversos niveles de gobierno, mediante mecanismos como el de la descentralización. No se trata por ello de un Estado federal formado por varios estados pre existentes que decidieron unirse y enajenar parte de sus poderes soberanos a favor de una autoridad superior, sino de uno que históricamente ha permanecido integrado como Estado nacional mediante la suma de niveles de gobierno internos. Se trata en nuestro caso de los llamados Gobiernos Autónomos Descentralizados. En el Estado unitario el poder se reparte desde el Estado central hacia abajo a las entidades menores, según los mecanismos prescritos por la norma suprema y las leyes.

Desde mi perspectiva, la interculturalidad y la plurinacionalidad, son dos elementos reales y polémicos de toda sociedad, enunciados en el art. 1 de la Constitución, que pueden leerse en clave de “pluralidad”, lo que implica el reconocimiento de una sociedad heterogénea, compleja y rica en matices. En tal sentido, el Estado con el poder que le es inherente, así como la sociedad que lo integra tienen que mirarse positivamente como realidades humanas e históricas diversas que necesitan convivir en armonía a través de una visión amplia e integradora que permita la paz y la justicia. Creo que la interculturalidad como categoría sistemática es más susceptible de procesar en la realidad, no así el caso de la plurinacionalidad, porque esta última categoría implicaría la existencia y el reconocimiento oficial de varias nacionalidades conviviendo al calor del Estado nacional ecuatoriano. Sobre la plurinacionalidad se vienen suscitando enconadas deliberaciones que señalan justificadamente, riesgos potenciales frente a la unidad nacional.

Según la primera norma jurídica de la Constitución (art. 1), el Estado nacional es secular o laico, lo que significa que no se adscribe a ninguna religión, así como también que el poder público, sea ejecutivo, legislativo o judicial, no auspicia creencia religiosa alguna, ni milita en organización o confesión religiosa alguna. Un Estado laico, por definición es neutral y no permeable a posiciones de orden religioso.

La organización estatal se concreta en forma de república, tal como reza también la norma que ahora comento, lo que quiere decir que el Estado funciona bajo el mandato del Derecho, de la norma suprema y de las leyes, no de la voluntad del gobernante, de tal manera que se reconoce que todas las personas poseemos la misma condición frente a las demás al ser sustancialmente iguales ante las normas jurídicas, situación mediante la cual el Estado considera objetivamente y defiende y respeta los derechos que les asisten.

Adicionalmente, como un espacio jurídico de ruptura con el neoliberalismo, se consagra con rango constitucional que: “El sistema económico es social y solidario; reconoce al ser humano como sujeto y fin; propende a una relación dinámica y equilibrada entre sociedad, Estado y mercado, en armonía con la naturaleza; y tiene por objetivo garantizar la producción y reproducción de las condiciones materiales e inmateriales que posibiliten el Buen Vivir” (art. 283).

En cuanto a los fines de la política económica nacional, la Constitución prescribe lo siguiente:

La política económica tendrá los siguientes objetivos: 1. Asegurar una adecuada distribución del ingreso y de la riqueza nacional. 2. Incentivar la producción nacional, la productividad y competitividad sistémicas, la acumulación del conocimiento científico y tecnológico, la inserción estratégica en la economía mundial y las actividades productivas complementarias en la integración regional. 3. Asegurar la soberanía alimentaria y energética. 4. Promocionar la incorporación del valor agregado con máxima eficiencia, dentro de los límites biofísicos de la naturaleza y el respeto a la vida y a las culturas. 5. Lograr un desarrollo equilibrado del territorio nacional, la integración entre regiones, en el campo, entre el campo y la ciudad, en lo económico, social y cultural. 6. Impulsar el pleno empleo y valorar todas las formas de trabajo, con respeto a los derechos laborales. 7. Mantener la estabilidad económica, entendida como el máximo nivel de producción y empleo sostenibles en el tiempo. 8. Propiciar el intercambio justo y complementario de bienes y servicios en mercados transparentes y eficientes. 9. Impulsar un consumo social y ambientalmente responsable. (Art. 284).

El cambio respecto al modelo neoliberal –al menos en el discurso- se manifiesta con rango constitucional al establecer al ser humano como sujeto y fin del sistema económico. Entonces, el mercado y sus leyes deben estar subordinadas al ser humano y, se plantean objetivos redistributivos de la riqueza, la misma que debe ser generada en armonía con la naturaleza.

A mi juicio, una caracterización suficiente y, sobre todo, correcta del Estado ecuatoriano bajo la Constitución vigente, pasa por tomar en cuenta todos los elementos que acabo de citar y que como dije, constan en el art. 1. Ahora bien, dentro de este marco amplio y complejo se debe considerar una serie de otros elementos útiles para que el Estado se desenvuelva tal como constitucionalmente ha sido configurado. Dentro de estos elementos, sin duda juegan un rol preponderante los recursos económicos para alimentar la caja fiscal, donde al parecer ahora los más importantes son los de naturaleza tributaria –que han de favorecer la cohesión social-,³ instrumentos que ponen con frecuencia en tensión tanto los intereses del Estado como de los contribuyentes.

En atención a la caracterización que acabo de plantear para el Estado nacional ecuatoriano, debo reconocer la existencia de un Estado complejo, que para ser idóneo requiere implementar múltiples dispositivos de orden público, como son la planificación y las políticas públicas. En aras de materializar todos los derechos reconocidos por la Constitución, el Estado necesita erigirse como una organización de nueva configuración institucional, para el funcionamiento eficiente de las garantías, ampuloso y controlador de las fuerzas sociales y económicas; se trata de un Estado dádivo y prestacional en alta medida, que por lo mismo, demanda de ingentes recursos económicos, muchos de los cuales serían fruto de la aplicación de los tributos.⁴ De manera un poco más detenida hablaré sobre estos tópicos en los acápite que siguen.

³ Al respecto, puede verse, José Ramírez Álvarez y Carlos Marx Carrasco, “Los ingresos fiscales como medio para fomentar la cohesión social”, en *Una Nueva Política Fiscal para el Buen Vivir. La equidad como soporte del pacto fiscal*, Quito, SRI, 2012, pp. 73-76.

⁴ Véase, en este sentido: Stephen Holmes y Cass R. Sunstein, *El costo de los derechos. Por qué la libertad depende de los impuestos*, Buenos Aires, Siglo Veintiuno Editores, 2012. Se trata de un estudio destacable, porque refiere claramente y con una visión renovada de las finanzas públicas y de las políticas de imposición y gasto, la importancia del Estado y de los tributos para concretar la vigencia de todos los derechos.

2. RÉGIMEN TRIBUTARIO ECUATORIANO A PARTIR DE LA CONSTITUCIÓN DE 2008.

Dentro del contexto de la realidad nacional explicado más arriba, me parece que el rol de los tributos en el actual constitucionalismo “social recargado” del país es sin duda alguna, preponderante. Para asumir esta afirmación encuentro varias evidencias prácticas ya señaladas, así como también algunas claras prescripciones constitucionales, como la del art. 290.1, normativa que expresa meridianamente lo que sigue: “El endeudamiento público se sujetará a las siguientes regulaciones: 1. Se recurrirá al endeudamiento público *solo cuando los ingresos fiscales y los recursos provenientes de cooperación internacional sean insuficientes*” (Cursivas agregadas). A esto habrá que agregar la existencia del segundo párrafo del art. 300 de la misma Constitución, sobre la política tributaria, en donde se afirma que ésta “promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables.”

Lo señalado recientemente se encuentra en consonancia con el art. 284.1 de la misma norma suprema, cláusula que determina lo siguiente: “La política económica tendrá los siguientes objetivos: 1. Asegurar una adecuada distribución del ingreso y de la riqueza nacional” y, con los objetivos de la política fiscal contenidos en el art. 285 constitucional, referidos a tres cuestiones trascendentes, la primera, el financiamiento de servicios, inversión y bienes públicos, la segunda, la redistribución del ingreso por medio de transferencias, tributos y subsidios adecuados y, la tercera, la generación de incentivos para la inversión en los diferentes sectores de la economía y para la producción de bienes y servicios, socialmente deseables y ambientalmente aceptables.

El art. 300 ya citado, señala también varios principios relacionados con el campo tributario, al efecto mezcla algunos que son propios de la política fiscal y tributaria así como del ordenamiento jurídico, como son los de generalidad, progresividad, irretroactividad y equidad; y, otros direccionados al quehacer de la administración tributaria, sea ésta nacional, local o de excepción, que enseguida enumero: eficiencia, simplicidad administrativa, transparencia y suficiencia recaudatoria. Esta prescripción además deja establecido que “Se priorizarán los impuestos directos y progresivos”, de esta manera el poder constituyente hizo un llamado para que la política tributaria prefiera la aplicación de impuestos que someten a gravamen manifestaciones palpables de capacidad económica, lo que deriva en capacidad para contribuir con el fisco, así como de impuestos que afecten de manera directa las condiciones subjetivas de riqueza, como pueden ser: el ingreso de utilidades, réditos o ganancias (impuesto sobre la renta) y, la ostentación de un patrimonio (impuestos prediales, impuesto sobre los activos totales de las empresas). De esta manera, el régimen tributario prefiere intensificar la gestión y los efectos de tributos que históricamente han sido considerados como más justos, porque toman en cuenta verdaderas manifestaciones de capacidad para contribuir al fisco, en desmedro de los clásicos impuestos que gravan el gasto o el consumo, como lo es por ejemplo, el impuesto sobre el valor agregado.

Mientras que el art. 301 de la Constitución, establece las bases para entender los principios de legalidad y de reserva de ley en la materia tributaria, determina adicionalmente cuestiones sustanciales relacionadas con la creación de tributos, de esta manera deja establecidos varios elementos, así en primer lugar, que la iniciativa legislativa tributaria respecto a impuestos es competencia exclusiva del poder ejecutivo,

sin que importe si se trata de impuestos nacionales o de los gobiernos autónomos descentralizados;⁵ en segundo lugar, que solo la Asamblea Nacional es la llamada a sancionar leyes que establezcan, modifiquen, exoneren o extingan impuestos⁶ —amén de casos en los cuales el poder ejecutivo ha remitido al parlamento proyectos de ley calificados como urgente en materia económica y, respecto de los cuales a la final, una vez que la Asamblea no ha tramitado el proyecto en el lapso de 30 días, el titular del poder ejecutivo termina siendo el legislador en la materia tributaria, por medio de la emanación de un decreto ejecutivo-; en tercer lugar, que las tasas y las contribuciones únicamente pueden ser establecidas, modificadas, exoneradas o extinguidas únicamente por medio de un acto normativo de órgano competente, por ejemplo, a través de una ordenanza municipal que establece una tasa por servicio público. La disposición señalada también prevé que tanto las tasas como las contribuciones especiales, se crearán y regularán de acuerdo con la ley.

Existen abundantes trabajos que explican y desarrollan otros dos principios constitucionales tributarios clave. Me refiero someramente a ellos por considerar que sustentan la idea de la ruptura en el orden constitucional actual con el modelo neoliberal. Por una parte, se encuentra el de equidad, que es una idea filosófica que tiene en el marco de la Constitución una connotación de justicia con responsabilidad social, además de que valora lo colectivo y lo individual; un sistema tributario que no aborde el interés colectivo, no puede ser entendido como equitativo. No se trata de menoscabar el interés particular, por el contrario, la tributación a partir de la equidad es un mecanismo de solidaridad para atenuar las estructuras excluyentes. La equidad contiene el tradicional principio tributario de igualdad en su clásico postulado horizontal y vertical, de igualdad entre iguales. Por otra parte, la Constitución consagra también el principio de progresividad, el mismo que debe ser entendido en el plexo constitucional en su conjunto; es decir, el principio de progresividad tributaria guarda armonía plena con los grandes objetivos de la política económica; apalanca la distribución de la riqueza y el sistema económico social y solidario. Entiendo el principio en el contexto redistributivo de la riqueza, por lo que es necesario que la progresividad en la imposición de “cargas” fiscales con fines redistributivos vaya más allá de la progresividad admitida tradicionalmente de manera concomitante con el principio de capacidad contributiva. La progresividad debe estar por encima de la realización del principio de capacidad contributiva para satisfacer los fines redistributivos; sin embargo, se debe mantener dentro de los límites constitucionales que garantizan el derecho a la propiedad en todas sus formas y que son el fundamento del principio de no confiscación en materia fiscal.

⁵ Al respecto, consta en la norma suprema el art. 135, que literalmente expresa lo siguiente: “*Sólo la Presidenta o Presidente de la República podrá presentar proyectos de ley que creen, modifiquen o supriman impuestos, aumenten el gasto público o modifiquen la división político administrativa del país.*” (Cursivas agregadas).

⁶ Esta normativa se relaciona con el art. 120.7 de la Constitución, que establece: “La Asamblea nacional tendrá las siguientes atribuciones y deberes, además de las que determine la ley: (...) 7. Crear, modificar o suprimir tributos mediante ley, sin menoscabo de las atribuciones conferidas a los gobiernos autónomos descentralizados” y, con el art. 132.3, que dice: “La Asamblea Nacional aprobará como leyes las normas generales de interés común. Las atribuciones de la Asamblea Nacional que no requieran de la expedición de una ley se ejercerán a través de acuerdos o resoluciones. Se requerirá de ley en los siguientes casos: (...) 3. Crear, modificar o suprimir tributos, sin menoscabo de las atribuciones que la Constitución confiere a los gobiernos autónomos descentralizados.”

La acción impositiva, recaudando impuestos dentro del marco jurídico y de respeto a las garantías y derechos de los ciudadanos, es por esencia una acción de liberación en el corto y mediano plazo. Creo que, entre otros, uno de los legados principales de este proceso será el crear cultura impositiva a través de una eficaz recaudación tributaria, sin miramientos ni favores a las élites económicas, financieras, ni comunicacionales devenidas en lo que se ha denominado “poderes fácticos”.

Finalmente, la visión social de la administración tributaria, que conjuga la solidaridad como principio y fin último de su gestión, permitirá el salto cuantitativo y cualitativo que cree las condiciones para un país mejor, con respeto al ambiente y a la naturaleza, siempre y cuando en la construcción paulatina del régimen de los tributos y, en su aplicación, se respeten sin condición, la Constitución y los derechos que ésta reconoce y garantiza.

3. EVOLUCIÓN Y CONFIGURACIÓN LEGISLATIVA DEL RÉGIMEN TRIBUTARIO NACIONAL Y SUS PRINCIPALES COMPONENTES

3.1. Fundamentos y elementos centrales de las reformas

La serie de reformas al régimen tributario nacional realizadas desde fines del año 2007, ha estado fundamentada expresamente en varios principios, objetos y motivaciones que han marcado de diversa manera a cada uno de sus componentes –ya que no en todos los casos el “espíritu” de cada reforma se ha transparentado o evidenciado por medio de los articulados correspondientes-, tal como se explicará someramente más adelante, empleando para ello una perspectiva cronológica-evolutiva.

Dentro de este marco inicialmente trazado se encuentra que el primer ajuste sustancial al ordenamiento jurídico tributario nacional se concretó con la *Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador (LRET)*,⁷ que tiene las siguientes motivaciones: lograr la distribución de la riqueza, eliminar desigualdades y lograr justicia social, recaudar en mayor medida mediante la aplicación de impuestos directos antes que indirectos,⁸ establecimiento de tributos justos que graven al contribuyente considerando la capacidad contributiva, optimizar la gestión y la lucha contra la evasión y elusión tributarias, construcción de un cuerpo normativo fuerte que garantice la obtención de recursos públicos brindando estabilidad y seguridad jurídica, optimización de procedimientos de juzgamiento y sanción de delitos y demás infracciones tributarias.⁹

Posteriormente, en julio de 2008 se adoptó la Ley Orgánica Reformatoria Interpretativa a la *Ley de Régimen Tributario Interno, al Código Tributario, a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador y a la Ley de Régimen del Sector Eléctrico*,¹⁰ que para efectos del presente trabajo la denominaré Segunda Ley de Reforma Tributaria (2da. RT). Esta normativa se expidió con el afán de corregir una confusión establecida en la Ley de Régimen del Sector Eléctrico, así mismo, en la conveniencia de establecer

⁷ Interesantes comentarios respecto a esta reforma tributaria constan en Fabián Corral B., “Pague y después reclame”, en *El Comercio*, Opinión, Columnistas, Quito, 17 de enero de 2008.

⁸ Condición que se establecería expresamente más tarde mediante el art. 300 de la Constitución de 2008.

⁹ Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, publicada en el Registro Oficial 242-3S, de 29-XII-2007. Al respecto, entre otros puede verse, Armando Serrano Carrión, “Ley de Equidad Tributaria violenta garantías constitucionales: limita el derecho a la defensa y a la tutela efectiva”.

¹⁰ Ley de Régimen del Sector Eléctrico, publicada en el Registro Oficial ...

un régimen transitorio de condonación de intereses y multas de carácter tributario (amnistía tributaria).¹¹

Un cambio sustancial a manera de gran innovación al régimen tributario vino poco tiempo después, a través de la aprobación mediante referendo de la *Constitución de la República del Ecuador de 2008*, norma jurídica fundamental que con su carácter normativo y de aplicación directa, reorientó la política y el régimen tributario mediante el establecimiento de nuevos principios, así como la determinación del Sumak Kawsay o Buen Vivir como la razón de la existencia del Estado y de las acciones que éste desarrolle. En este contexto, el art. 300 de la Constitución –citado más arriba- viene a ser central a la hora de comprender los componentes sustanciales del nuevo Derecho Constitucional Tributario ecuatoriano. Como derivación de esta nueva tendencia constitucional, el sistema tributario estaría dirigido a una economía equitativa y redistributiva.¹² Cabe agregar que según Diana Arias y Carlos Marx Carrasco, “la Constitución promueve la solidaridad en aquellos que siempre han vivido acumulando y redefine a la clase media como el motor de desarrollo y solidaridad.”¹³

La Cuarta Reforma Tributaria (4ta. RT) llegó a remolque de la denominada *Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador*,¹⁴ regulación que está inspirada en tres objetos particulares, el primero, atinente a fortalecer el sistema financiero nacional y estimular el aparato productivo, tomando en cuenta para ello, los principios de proporcionalidad y capacidad contributiva; el segundo, proteger las finanzas públicas de la situación difícil de la economía mundial; y, el tercero, hacer expeditivos los incentivos que requieren los agentes de la producción nacional.

Hasta aquí, en líneas gruesas puede decirse que la 1ra. RT posee tres elementos fundamentales, el primero, la creación de impuestos; el segundo, el incremento de tarifas; y, el tercero, la creación de medidas anti elusión; mientras que la 2da. RT se enfoca en favorecer la actividad productiva y económica, en el mismo sentido se puede enmarcar a la 4ta. RT. Por su parte, la 3ra. RT concretada por medio de la adopción de la Constitución vigente, en el año 2008, incorporó al régimen de tributos nacionales, un conjunto de nuevos principios de la política tributaria.

Diez meses después de la 4ta. RT, con una carta suprema nueva, en octubre de 2009 la Asamblea Nacional aprobó la *Ley Orgánica de Empresas Públicas (LOEP)*,¹⁵ 5ta. RT, dirigida principalmente a regular la constitución, organización, funcionamiento, fusión, escisión y liquidación de las empresas públicas no financieras. Esta normativa también ejecutó cambios al régimen tributario nacional, específicamente encaminados a

¹¹ Ley Orgánica Reformatoria Interpretativa a la Ley de Régimen Tributario Interno, al Código Tributario, a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador y a la Ley de Régimen del Sector Eléctrico, publicada en el Registro Oficial 392-2S, de 30-VII-2008.

¹² Diana Chilinguina, Carlos Marx Carrasco y José Ramírez Álvarez, “Historia de la tributación en Ecuador: cambios sociales y organizacionales”, en *Una Nueva Política Fiscal para el Buen Vivir. La equidad como soporte del pacto fiscal*, Quito, SRI, 2012, p. 217.

¹³ Diana Arias y Carlos Marx Carrasco, “La clase media: una aproximación para Ecuador. ¿La clase media soporta el aporte tributario?”, en *Una Nueva Política Fiscal para el Buen Vivir. La equidad como soporte del pacto fiscal*, Quito, SRI, 2012, p. 245.

¹⁴ Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, publicada en el Registro Oficial 497-S, de 30-XII-2008.

¹⁵ Ley Orgánica de Empresas Públicas, publicada en el Registro Oficial 48-S, de 16-X-2009.

equiparar el tratamiento tributario de estas empresas al que la legislación otorga a las entidades y organismos del sector público.¹⁶

La sexta reforma (6ta. RT) está contenida en la *Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, grosso modo*, esta legislación busca la redistribución de la riqueza y fortalecimiento de la recaudación directa. Está inspirada en lograr la eficiencia y la equidad en la recaudación tributaria. También se enfoca en la optimización y simplificación de la administración de impuestos fiscales; finalmente, persigue priorizar la aplicación de los impuestos directos y progresivos, de tal manera que los recursos tributarios estatales estén integrados prioritariamente por éstos.

Un nuevo cambio se dio al régimen tributario nacional a través de la séptima reforma (7ma. RT), con la *Ley Reformatoria a la Ley de Hidrocarburos y Ley de Régimen Tributario Interno*,¹⁷ de julio de 2010, normativa que regula la actividad petrolera e incorpora medidas anti elusión tributaria. Lo atinente al campo tributario de esta ley se sostiene en la necesidad de adecuar la normativa tributaria relacionada con los contratos de prestación de servicios de exploración y explotación hidrocarburífera.

La octava reforma tributaria (8va. RT) se materializó por medio del *Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones (COPCI)*,¹⁸ de diciembre de 2010, mediante el cual se otorga beneficios fiscales al sector productivo, fomento de tecnologías amigables con el medio ambiente, apoyo a los sectores económicos estratégicos e incentivos a la creación de empleo y la inversión productiva. Establece una serie de beneficios en forma de exoneraciones, deducciones, reducciones de tarifas, diferimientos en los pagos, incorporación a tratamientos especiales, devolución de impuestos, aplicables a varios casos relacionados con la producción, el comercio, la inversión y el régimen laboral.

Como resumen, se observa entonces que una orientación un tanto diferente posee la 5ta. RT, pues ésta regula el régimen impositivo aplicable para todo el sector público, en especial el que corresponde a las empresas públicas. En cambio, con la 6ta. RT se evidencia el ánimo de establecer mecanismos para lograr la redistribución de la riqueza y el fortalecimiento de la recaudación directa. La reforma siguiente, es decir, la séptima (2010), sirvió para regular parcialmente a la actividad petrolera, así como también para incorporar al ordenamiento tributario ecuatoriano nuevas medidas anti elusión. En el mismo año 2010, se promulgó la 8va. RT, que otorgó beneficios fiscales al sector productivo, posee normas para concretar el fomento del uso de tecnologías amigables con el medio ambiente, de apoyo a los sectores económicos estratégicos e incentivos para la creación de empleo y la inversión productiva.

Claramente, una novena reforma de índole tributaria se ubica en la llamada *Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado* (9na. RT)¹⁹ -conexa en

¹⁶ Disposición Final 2.1.

¹⁷ Ley Reformatoria a la Ley de Hidrocarburos y Ley de Régimen Tributario Interno, publicada en el Registro Oficial 244-S, de 27-VII-2010.

¹⁸ Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, publicado en el Registro Oficial 351-S, de 29-XII-2010.

¹⁹ Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, publicada en el Registro Oficial 583-S, de 24-XI-2011.

buena parte al COPCI-, instrumento que está caracterizado por la creación de nuevos impuestos y por establecer normas dirigidas a lograr el fortalecimiento de los existentes. Esta legislación fue aprobada a fines de 2011. Aparte del interés recaudatorio de esta ley, es evidente el ánimo –solamente eso- de generar incentivos encaminados a lograr unas conductas ecológicas, sociales y económicas responsables y amigables con el ambiente, todo ello, en el marco del Buen Vivir haciendo prevalecer el interés general sobre el particular. También se evidencia el deseo de concientizar a la ciudadanía acerca de los vicios relacionados con el alcohol y el tabaco. Además, se busca el fortalecimiento del Servicio de Rentas Internas del Ecuador, como la administración tributaria más importante y consolidada a nivel nacional.

La más reciente y última reforma realizada consta en la *Ley Orgánica de Redistribución de los Ingresos para el Gasto Social*, de diciembre de 2012,²⁰ décima reforma tributaria (10ma. RT), que en términos generales está definida por el objetivo de redistribuir la riqueza y fortalecer la transparencia. Lo polémico de esta ley consiste en que los impulsores de la misma sustentaron que mediante la aplicación de tributos al sector financiero nacional, se pueda lograr la financiación del Bono de Desarrollo Humano.²¹

Nuevos impuestos, esta vez “ambientales”, fueron creados por medio de la 9na. RT (2011), que sirvió también para fortalecer los impuestos ya existentes; en 2012, la 10ma. RT, se dicta en el ánimo de alcanzar la redistribución de la riqueza y el fortalecimiento de la transparencia, en base a la aplicación de nuevos tributos que recaen sobre las instituciones del sector financiero.

En todo caso, es dable exponer en esta parte, la preocupación existente a remolque de las reformas tributarias llevadas a cabo en el país desde 2007, respecto al derecho constitucional a la seguridad jurídica consagrado en el art. 82 de la norma suprema nacional y, a la presión fiscal vigente en el país, que a decir de voceros del régimen aún debe ser ajustada hacia arriba para colocarse acorde al índice promedio latinoamericano.

Sobre este último particular, según la CEPAL, en el 2010 la relación ingresos tributarios a PIB del Ecuador llegó a 19.7%, la tasa más alta entre los países andinos y cuarto en Sudamérica, tras Brasil, Uruguay y Argentina. Con seguridad, con los impuestos creados luego de ese año, ya habremos superado a Argentina, que poseía una presión fiscal de 19.9%.²²

²⁰ Ley Orgánica de Redistribución de los Ingresos para el Gasto Social, publicada en el Registro Oficial 847-S, de 10-XII-2012.

²¹ Sobre el particular, Walter Spurrier, “Financiando el Bono”, en *El Comercio*, Opinión, Columnistas, Quito, 6 de noviembre de 2012, manifestó: “El Presidente propone subir el bono de desarrollo humano a USD 50 gravando a la banca, con miras a reducir la rentabilidad de la misma: socializar las ganancias, dice el Presidente. La Constitución prohíbe los impuestos con fines específicos. Por lo que el proyecto de ley es una reforma tributaria más. Todo parte de la política gubernamental, sana por cierto, que los gastos corrientes se financien con ingresos corrientes (léase impuestos) para que la renta petrolera y la deuda pública vayan a la inversión. El problema radica en que el gasto corriente del Gobierno crece caudalosamente y sin cesar, lo que obliga a que todos los años se busquen nuevas fuentes de ingresos, mediante la creación de nuevos impuestos, ya que el acelerado crecimiento de las recaudaciones de los impuestos existentes, queda corto. León Roldós calcula que los impuestos a la banca generarían USD 300 millones. Ya es hora de poner fin al permanente incremento de impuestos. Basta con cobrar bien los que ya existen.” Otro análisis sobre el mismo tema consta en: *El Comercio*, “Banca: Actuar con Cautela”, Opinión, Editorial, Quito, 3 de octubre de 2012.

²² *El Universo*, “Tras medalla de bronce”, Columnistas, Guayaquil, 3 de septiembre de 2011.

Como se señaló al inicio de este párrafo, las buenas intenciones plasmadas en las motivaciones, objetivos y fundamentos de cada una de las reformas desarrolladas en los últimos años, no necesariamente se han hecho realidad a remolque de las normas jurídicas que contienen y, menos aún, de las consecuencias que en el plano práctico arrojan. Precisamente, desde el siguiente punto se tratará de mostrar tanto los aspectos centrales de las reformas, como los aspectos positivos o negativos que de ellas se desprenderían, tanto para el Estado como para los administrados.

3.2. Intereses del Estado y fortalecimiento de la administración tributaria

Prácticamente todas las reformas tributarias que acá se revisan han incluido más o menos previsiones encaminadas a lograr el fortalecimiento de la administración tributaria, con lo cual se ha endurecido los ámbitos sancionatorio y de control. Junto a estos propósitos, también puede evidenciarse que con los cambios practicados en la legislación impositiva ecuatoriana se ha logrado una mayor funcionalidad del ordenamiento jurídico para recaudar mayores ingresos al erario público,²³ en este plano, las reformas también han servido para concretar fines fiscalistas.

Siendo de esta manera, lo que se encuentra sobre todo en la 1ra. RT (diciembre 2007) es: incremento de la tasa de interés de mora tributaria, recargo del 20% en los procesos de determinación, aumento de sanciones por faltas reglamentarias y contravenciones, el afianzamiento, nuevos impuestos, anticipo mínimo del impuesto a la renta. Se establece la obligación de sustentar costos y gastos con comprobantes de venta válidos; se regula sobre el crecimiento patrimonial injustificado como causa para la determinación presuntiva.²⁴

En lo tocante a tarifas y nuevos gravámenes se dio el incremento del impuesto a la renta para personas naturales y para herencias, legados y donaciones; incremento de retenciones en reembolsos de comisiones, honorarios y regalías; incremento del ICE para cigarrillos; bebidas alcohólicas distintas de la cerveza; vehículos; aviones, avionetas y helicópteros; y, perfumes y aguas de tocador. Se procedió a la incorporación del ICE para videojuegos, armas de fuego, focos incandescentes, servicios de televisión pagada, juegos de azar, servicios de clubes sociales que superan los 1,500 dólares. Se eliminó la tarifa de 0% en los servicios prestados por profesionales cuyo monto no supere los 400 dólares. Se eliminó la tarifa del 25% para los contratos de prestación de servicios petroleros por reinversión de utilidades y, se eliminó también la exoneración de retenciones en pagos al extranjero en el caso de intereses. Se incorporó al régimen

²³ Sobre esta temática puede verse la obra de Eddy De La Guerra Zúñiga, *El rol de los ingresos tributarios en las finanzas públicas ecuatorianas*, Quito, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador/Corporación Editora Nacional, 2013.

²⁴ Fabián Corral B., “Declaración patrimonial”, en *El Comercio*, Opinión, Columnistas, Quito, 7 de marzo de 2013, expone sobre la declaración patrimonial, entre otras cosas, lo siguiente: “Desde el punto de vista tributario, se busca, sin duda, ejercer la facultad controladora y saber si el incremento o el decrecimiento se reflejan en forma consistente en el Impuesto a la Renta del contribuyente. Sin embargo, es obvio que este último tributo no grava propiamente el aumento de bienes, sino el monto de las utilidades generadas en un ejercicio económico determinado, por efecto de las inversiones, trabajo, actividades lícitas del contribuyente, etc., menos los costos y gastos hechos para generar tal renta. (...) Al no existir impuesto al patrimonio, la declaración patrimonial que exige la ley ecuatoriana, no tiene relación con obligación tributaria directa, derivada de la declaración. Es, como queda dicho, un mecanismo de control cruzado respecto de otros tributos, o una forma de monitorear aumentos patrimoniales inusuales, que no corresponderían al volumen y naturaleza de las actividades lícitas declaradas.”

dispositivos encaminados a lograr mayor tributación de las instituciones sin fines de lucro.

Como otros aspectos importantes de esta primera reforma pueden señalarse, la ampliación de rangos en el impuesto –directo- a la propiedad de los vehículos, así como la derogación de la *Ley de Beneficios Tributarios para Nuevas Inversiones Productivas, Generación de Empleo y Prestación de Servicios* y se la subsume en el *Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones*.

Esta reforma creó impuestos denominados “regulatorios”: el Impuesto a la Salida de Divisas (ISD), con la tarifa de 0,5%; para el sector financiero y bursátil se creó el Impuesto a la tenencia de activos en el exterior, con la misma tarifa del ISD; y se estableció un Impuesto a la tenencia de la tierra en determinadas condiciones. La reforma creó además, el denominado Régimen Impositivo Simplificado Ecuatoriano (RISE).

En materia de fiscalidad internacional se dio la creación del concepto de “partes relacionadas” y, el establecimiento del régimen de precios de transferencia. Se introduce a los hallazgos como criterio de ingreso de fuente ecuatoriana. Fija el límite del 40% para que las personas con discapacidad puedan acceder a incentivos y beneficios tributarios; límites para el uso del arrendamiento mercantil nacional e internacional, y no deducibilidad para operaciones de *lease back*; límite para la reinversión de utilidades, únicamente aplicable a maquinarias y equipos nuevos.

Con la 2da. RT (julio 2008) se grava con el ICE a las bebidas alcohólicas y al alcohol; se incluye como defraudación a la venta para consumo de aguardiente sin rectificar y, se amplían los rangos en el caso del ICE aplicado a los vehículos. En el campo del Derecho Tributario Internacional se modifica el denominador de la relación con la deuda externa con partes relacionadas, así en lugar de considerar el capital, se considera el patrimonio y, se establece que no será deducible el servicio de deuda por el exceso de la relación 3 a 1, establecida entre deuda y patrimonio.

En el mismo año 2008, luego de la entrada en vigor de la Constitución actual (3ra. RT), con la 4ta. RT (diciembre 2008), se establece una presunción en el sentido de que se genera el impuesto a la salida de divisas, cuando se paguen desde el exterior importaciones realizadas desde el Ecuador, así como se eliminan las exenciones del impuesto a la salida de divisas y, se incrementa la tarifa del mismo de 0,5% al 1%.

Básicamente, la 5ta. RT (octubre 2009) sirvió para que las empresas públicas tengan el mismo régimen tributario de las entidades y organismos del sector público, incluido el de exoneraciones, previsto en el Código Tributario, en la Ley de Régimen Tributario Interno y demás leyes de naturaleza tributaria (Disposición Final 2.1). También se fijaron exenciones del ISD para este tipo de empresas, así como del Impuesto a la propiedad de vehículos y, se incorporan al ordenamiento jurídico cambios sobre el IVA respecto a las empresas públicas.

Con la 6ta. RT (diciembre 2009) también se amplía los ámbitos sancionatorio y de control en manos de la administración tributaria, de esta manera, por ejemplo, respecto de los problemas de la fiscalidad internacional se incluye la presunción para considerar “partes relacionadas” cuando dos sujetos pasivos realicen compras o ventas entre ellos,

superando los límites determinados en el reglamento de la ley, en relación con sus compras o ventas locales. También se incorporaron normas anti elusión para el caso de contratos de espectáculos públicos; se estableció la posibilidad de las retenciones presuntivas del IVA, principalmente para el sector de distribución y comercialización de combustibles; por último, se determinó que para la información requerida por la administración tributaria no habrá reserva ni sigilo que le sea oponible.

Sobre las tarifas y nuevos gravámenes, esta modificación al ordenamiento jurídico tributario aumentó del 1% al 2% la tarifa del Impuesto a la Salida de Divisas; eliminó la exoneración de impuesto a la renta para el caso de dividendos percibidos por personas naturales residentes en el Ecuador; sustituyó la tarifa 0% del IVA por la del 12% para periódicos y revistas y, para aviones, avionetas y helicópteros destinados al transporte comercial de pasajeros, carga y servicios. Se eliminó la exoneración de impuesto a la renta para el caso de dividendos percibidos por sociedades domiciliadas en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición, se sustituyó el método de exención por el de imputación de los dividendos, especialmente cuando los perceptores o beneficiarios son personas naturales; se limitó la tarifa del IVA 0% únicamente a los servicios prestados por artesanos calificados por la Junta Nacional de Defensa del Artesano; limitó el uso de gastos indirectos asignados desde el exterior a sociedades domiciliadas en el Ecuador por sus partes relacionadas; limitó el uso de la deducción adicional por contratación de empleo nuevo, cuando los trabajadores nuevos que han sido contratados hayan sido empleados de partes relacionadas en el pasado.

A manera de aspectos adicionales de esta reforma puede señalarse que se modifica el anticipo de impuesto a la renta dándole la figura de pago mínimo y definitivo de impuesto a la renta el mismo año, si en cada caso supera al impuesto a la renta causado; se incluyó el anticipo a los espectáculos públicos; se modificó el objeto del impuesto al valor agregado y el concepto de “transferencia”; se cambió el hecho generador del IVA, dando más precisión a los posibles momentos en los cuales se verifica el hecho generador de este importante tributo.

En el caso de la siguiente reforma (7ma.), de julio de 2010, ésta se dirigió básicamente a regular la actividad petrolera incorporando el régimen de tributación para empresas de prestación de servicios para la exploración y explotación de hidrocarburos, sin perjuicio de lo cual sirvió para incorporar en la normativa nacional sendas disposiciones que encarnan medidas anti elusión tributaria.

Un poco más adelante, el *Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones* (COPCI), constituye la 8va. RT (diciembre 2010). Este nuevo ajuste en el ordenamiento jurídico sirvió en líneas generales, para otorgar beneficios fiscales al sector productivo (por ejemplo, para las sociedades se redujo la tarifa del impuesto a la renta del 25% al 22%, gradualmente, 1% cada año desde el 2011), para el fomento de tecnologías amigables con el medio ambiente, para brindar apoyo a los sectores económicos estratégicos e incentivos a la creación de empleo y la inversión productiva. De esta manera, estas prescripciones apuntan a mostrar una cara más amable del país para atraer, sobre todo del exterior, inversión productiva antes que especulativa.

De 2011 data la 9na. RT, noviembre de 2011 (*Ley de Fomento Ambiental y optimización de los ingresos del Estado*),²⁵ que como en los casos que acabo de referir, también posee algunos dispositivos dirigidos a fortalecer a la administración tributaria, en este sentido, con esta normativa se introdujeron en el régimen tributario especialmente disposiciones para el cobro eficiente de las acreencias del Estado.

En esta oportunidad se incrementaron las tarifas del ICE en cigarrillos y en bebidas alcohólicas²⁶ y, del ISD del 2% al 5%, convirtiéndose este tributo en netamente recaudatorio y distorsionador frente a las inversiones y a las operaciones de exportación²⁷ Estos cambios también sirvieron para limitar dos cuestiones importantes, la primera, la deducibilidad de gastos relacionados con la adquisición, uso y propiedad de vehículos con avalúo superior a los 35,000 dólares y, la segunda, las exoneraciones relacionadas con impuestos sobre los vehículos híbridos y eléctricos cuya base imponible sea de hasta US\$ 35.000.

Se creó el impuesto ambiental a las botellas plásticas no retornables; así mismo, se estableció un impuesto presuntivo para el sector bananero, que toma como base las ventas en aplicación del precio oficial.

Para cerrar este punto ahora refiero que por medio de la 10ma. RT (noviembre 2012) se incluyó en la legislación nacional la obligatoriedad de remitir información de las instituciones del sistema financiero directamente al Servicio de Rentas Internas de Ecuador, cuando esta administración tributaria lo requiera, lo cual ha generado enconadas críticas sobre la necesidad de protección del sigilo bancario.²⁸ Quedó previsto que el mal uso, uso indebido o no autorizado de la información entregada al SRI por parte de sus funcionarios será sancionado.

²⁵ Javier Bustos A., “Los 10 mitos de la 9na Reforma Tributaria”, en *Revista Judicial derechoecuador.com*, Quito, 13 de diciembre de 2011. Los diez mitos que propone el autor para el análisis son: 1) ¿Solo se puede incrementar la recaudación tributaria subiendo tarifas o creando impuestos? 2) ¿Cuál es la carga fiscal en el Ecuador? 3) ¿Es fácil hacer negocios en el Ecuador? 4) ¿Es fácil pagar impuestos en el Ecuador? 5) ¿Los impuestos en el Ecuador son “ortodoxos” o “innovativos”? 6) ¿Es ambiental el impuesto a la contaminación vehicular? 7) ¿Pueden existir impuestos sin recaudación a propósito del “Impuesto redimible a botellas plásticas no retornables”? 8) ¿Todas las botellas plásticas son iguales? 9) ¿Deben (y pueden) los impuestos modificar conductas? 10) Impuesto a la Salida de Divisas (ISD).

²⁶ Carlos Pontón, “Nuevos impuestos en el país”, en *Revista Ekos Negocios Ecuador*, No. 209, Actualidad, Quito, septiembre de 2001, p. 72, al respecto ha manifestado que: “Con esta reforma se complicaría entender la problemática del ICE, sobre todo en el consumo de bebidas alcohólicas. Pongo un ejemplo: con la nueva forma de imposición del ICE a los licores, se quiere incidir en el comportamiento de consumo de las personas, castigando con un gravamen al consumo de un producto que es nocivo para la salud y, al mismo tiempo, se busca imponer un gravamen al consumo suntuario de estos productos.”

²⁷ En este sentido, véase, *El Universo*, “Nada nuevo: más impuestos”, Columnistas, Guayaquil, 21 de octubre de 2011, en donde se expone que: “El ISD se justifica con el argumento que la balanza comercial no petrolera es demasiado negativa y hay que frenarla encareciendo el sector externo, como sucedería si aún tuviéramos la posibilidad de devaluar la moneda propia. Al menos dos problemas con el argumento. a) El desfase externo se debe al enorme ingreso de divisas petroleras que en su totalidad el Gobierno vierte en la economía, y no a una supuesta pérdida de competitividad ligada a la dolarización. b) las devaluaciones encarecen las importaciones pero al mismo tiempo apoyan exportaciones: aquí no vemos ningún esquema compensatorio de apoyo a las exportaciones, todo lo contrario se las castiga aplicándoles el ISD.”

²⁸ Véase al respecto, *Revista Vanguardia*, “El Sigilo Bancario debe Protegerse”, consultado el 29 de julio de 2013, disponible en:

http://www.revistavanguardia.com/index.php?option=com_content&view=article&id=1281

A la par de estos cambios, se prohibió a las instituciones financieras trasladar las cargas tributarias a sus clientes y usuarios, de tal forma que las mismas sean asumidas por las propias instituciones financieras. Concomitantemente a esto y por fuera del campo tributario, se fijaron techos para las remuneraciones a administradores y representantes legales de los bancos. Esta reforma también cambió la tarifa al impuesto a los activos en el exterior de los bancos y creó el impuesto a los activos de subsidiarias en el exterior. Se eliminó el beneficio de la reducción del 10% al Impuesto a la Renta para los bancos; se dispuso la aplicación del 12% del Impuesto al Valor Agregado para los servicios financieros de las entidades bancarias. Finalmente, se cambió la fórmula de cálculo del anticipo de los bancos y de las sociedades financieras.

Según Patricio Peña:

En suma, es claro entender que el eje del sistema tributario ecuatoriano se ancla en asignar prioridad a los impuestos directos y además se los plantea como progresivos. *También se evidencia un objetivo de suficiencia recaudatoria. Hoy en día, el Presupuesto General del Estado se financia más con ingresos tributarios que con ingresos petroleros* y se empieza a introducir a la política ambiental como instrumento fiscal, bajo la premisa de que quien más contamina, más paga y se otorgan subsidios a quien evita la contaminación.²⁹ (Cursivas agregadas).

Me parece que esta opinión que acabo de transcribir condensa en buena medida los elementos que permiten explicar hacia donde apuntan los ajustes que el régimen tributario nacional viene experimentando en los últimos siete años, especialmente en lo atinente al empleo más intensivo de tributos que apuntan a someter a gravamen manifestaciones efectivas de capacidad contributiva, de tal forma que permitan allegar ingentes recursos al erario público, bajo la divisa de la “suficiencia recaudatoria” como principio constitucional carente de delimitaciones y, por lo tanto, riesgoso para los contribuyentes; al parecer, la suficiencia recaudatoria viene siendo entendida como la posibilidad de cubrir el gasto público en la mayor medida posible mediante la gestión de los tributos.

3.3. Las reformas tributarias en el Ecuador y beneficios para los contribuyentes

Dentro de la primera lra. RT los aspectos que benefician a los contribuyentes consisten básicamente en el establecimiento de exenciones, tales son los casos de la eliminación de la tarifa del 25% para los contratos de prestación de servicios petroleros por reinversión de utilidades (art. 140); de la dispensa del impuesto a la renta para la décimo tercera y décimo cuarta remuneraciones (art. 60); para las asignaciones o los estipendios en becas estudiantiles (art. 60); para las bonificaciones por desahucio o indemnización por despido intempestivo (art. 60); para rendimientos por depósitos a plazo fijo (art. 62).

Muy importante es también destacar que en esta inicial reforma se estableció que las exoneraciones previstas en este ordenamiento no son excluyentes entre sí (art. 63). También se fijó una deducción adicional del 100% de impuesto a la renta, por los sueldos y salario pagados al haber contratado personal nuevo y se haya generado un

²⁹ Patricio Peña R., “Las reformas en detalle”, en *Revista Ekos Negocios Ecuador*, No. 213, Infomercados, Quito, enero de 2012, pp. 104-107. Sobre la suficiencia recaudatoria puede verse: Eddy De La Guerra Zúñiga, *El régimen tributario ecuatoriano. Una aproximación desde la capacidad contributiva y la suficiencia recaudatoria en la tributación interna*, Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones, 2012, pp. 46-56.

incremento neto de empleos (art. 70); otra deducción adicional de 150% por los sueldos y salarios pagados a personas con discapacidad (art. 70). Se reguló así mismo una mayor permisibilidad para el uso de provisiones de las instituciones financieras, generadas por el riesgo de incobrabilidad de los activos de riesgo, puesto que en ese momento existía una crisis financiera internacional y era importante resguardar la estabilidad del sistema financiero (art. 71). Se fijaron las deducciones de gastos personales del impuesto a la renta (art. 73); se incorporó en la ley el método de exoneración para rentas provenientes del extranjero cuando éstas hayan sido sometidas a gravamen fuera del país (art. 49). Se amplió el beneficio mediante el cual las personas naturales obligadas a llevar contabilidad también se puedan beneficiar de la amortización de pérdidas (art. 74). Se procedió a eliminar la renta presuntiva agropecuaria (art. 84).

Respecto al IVA quedaron fuera de sujeción los pagos a condominios (art. 105); se fijó la tarifa 0% a las adquisiciones del sector público (art. 109), así como para las lámparas fluorescentes (art. 109), para la medicina prepagada y para la fabricación de medicamentos (art. 108), en seguros y reaseguros de salud y vida (art. 115), para los servicios prestados por clubes sociales que no superen 1.500 dólares (art. 115). De la misma manera se definió la postergación del pago del IVA en las ventas a crédito (art. 123). Sobre el ICE, se exoneró el tributo para los productos destinados a la exportación y para la telefonía fija y celular (arts. 133 y 137, respectivamente); se redujo la tarifa para la cerveza, de 30.90% a 30% y para bebidas gaseosas al 10% (art. 137). Finalmente, se creó el Régimen Impositivo Simplificado Ecuatoriano (art. 141).

De manera similar, la 2da. RT estableció que en materia de gastos personales se incluyen los costos de educación superior de otras personas que dependan económicamente del contribuyente; se incluyó la exoneración de Impuesto a la Renta para las indemnizaciones pagadas a funcionarios del sector público; se redujo el porcentaje de retención en el pago de intereses efectuados al exterior por instituciones del sistema financiero nacional. Se incluyó tarifa 0% de IVA para vehículos híbridos y para aviones, avionetas y helicópteros destinados al transporte comercial de pasajeros, carga y servicios. Se exoneró de ICE a las armas de fuego adquiridas por la fuerza pública; a los focos incandescentes utilizados como insumo por la industria automotriz; y, a casos relacionados con el alcohol.

Esta reforma incluyó las siguientes exoneraciones para el ISD: 1. Las transferencias, traslados, envíos o retiros de divisas realizadas en cumplimiento de leyes o disposiciones de organismos públicos de control y regulación. 2. Los traslados de divisas de hasta una fracción básica desgravada. 3. Las transferencias que se realicen para pagos de estudios en el exterior. 4. Los pagos por servicios de salud. 5. Los avances de efectivo y retiros realizados en el exterior hasta una fracción básica desgravada. 6. La repatriación de capital y de los rendimientos obtenidos por las inversiones realizadas en valores de renta fija, de plazos de un año o más.

Se incluyó una norma interpretativa en el sentido de que los nuevos requisitos para la deducibilidad de intereses y costos financieros relacionados con créditos externos y operaciones de arrendamiento mercantil internacional aplican solo para aquellos contratados a partir de la vigencia de la Ley para la Equidad Tributaria (1ra. RT).

Cabe destacar que en la ocasión también se definió el mecanismo de la remisión de intereses y multas a deudores tributarios, lo que constituye la más reciente amnistía tributaria regulada en el Ecuador, mecanismo ortodoxo que plantea serios problemas sobre todo, respecto a la igualdad entre los contribuyentes cumplidores y los morosos.

Siguiendo con esta somera revisión a los cambios operados en la última época en el ordenamiento jurídico nacional, podría decirse que la 4ta. RT trajo para los contribuyentes unos pocos beneficios, que se pueden resumir de la manera siguiente: se incorporó la posibilidad de reducir la tarifa del impuesto a la renta, mediante la reinversión de utilidades para las instituciones financieras privadas, cooperativas de ahorro y crédito y similares, cuando lo destinen al otorgamiento de créditos productivos; se incluyó en el anticipo de impuesto a la renta el beneficio para que los sectores o subsectores que hayan sufrido una drástica disminución de sus ingresos puedan obtener una rebaja o exoneración del anticipo, mediante decreto ejecutivo; se incluyó la tarifa 0% del IVA para los bienes introducidos mediante couriers; se redujo hasta finales del año 2009 el porcentaje de retención de impuesto a la renta en los pagos de intereses efectuados al exterior.

Mediante la 6ta. RT se otorgó crédito tributario para el pago del impuesto a la renta y para el ISD generado en la importación de materias primas, insumos y bienes de capital introducidos con arancel 0%. Se abrió la posibilidad de que la reinversión de utilidades se la haga en bienes relacionados con investigación y tecnología. Se incluyeron nuevas actividades como: comisionistas, arriendo de bienes inmuebles y alquiler de bienes inmuebles, en el Régimen Impositivo Simplificado. Se agregaron dos casos de no sujeción al ISD, a los giros y a las transferencias efectuados por entidades y organismos del sector público y organismos internacionales; se exoneró del ISD a los pagos o transferencias de hasta un valor de 1.000 dólares en cada transacción. Se incorporó una norma de “puerto seguro” para el régimen de precios de transferencia, para que cuando un contribuyente cumpla con los requisitos establecidos en la Ley, quede exento de la aplicación de este régimen.

Lo más importante para el caso de la 7ma. RT, se encuentra en que ésta elimina el gravamen a la actividad petrolera. Define además que en el caso de costos y gastos asignados desde el exterior por partes relacionadas en contratos de exploración, explotación y transporte de recursos naturales no renovables, se considerarán también a los servicios técnicos y administrativos.

Como se dijo en el acápite anterior, la 8va. RT está contenida en el COPIC, que en resumen, incluye los siguientes cambios orientados para lograr los objetivos del Código, así: se exonera de impuesto a la renta los ingresos obtenidos por los fideicomisos mercantiles, en lugar de la exoneración que estaba prevista anteriormente, donde los ingresos que estaban exentos eran aquellos percibidos por los beneficiarios de éstos (Disposición Reformatoria 2.1); se exonera del Impuesto a la Renta los intereses pagados por trabajadores por concepto de préstamos realizados para apertura de capital (Disposición Reformatoria 2.9); se exonera del Impuesto a la Renta la compensación económica para el salario digno (Disposición Reformatoria 2.1); exoneración por cinco años del Impuesto a la Renta para inversiones nuevas y productivas (Disposición Reformatoria 2.2); deducción adicional del 100% para el cálculo del Impuesto a la Renta en varios gastos efectuados por empresas medianas (Disposición Reformatoria 2.3), para el cálculo del Impuesto a la Renta en depreciación de maquinarias

relacionadas con producción más limpia (Disposición Reformatoria 2.3), para el cálculo del Impuesto a la Renta en sueldos y salarios pagados a residentes de zonas económicamente deprimidas o zonas de frontera (Disposición Reformatoria 2.3); exoneración en la retención de Impuesto a la Renta en pagos por concepto de intereses realizados a instituciones financieras domiciliadas en el exterior (Disposición Reformatoria 2.4); reducción de la tarifa de Impuesto a la Renta de sociedades, del 25% al 22% (Disposición Reformatoria 2.6, Disposición Transitoria Primera); reducción de 10 puntos porcentuales en la tarifa de Impuesto a la Renta, para el caso de operadores y administradores de zonas especiales de desarrollo económico (ZEDE); (Disposición Reformatoria 2.12); diferimiento por cinco años del Impuesto a la Renta en los casos previstos de apertura del capital (Disposición Reformatoria 2.9); incorporación de tratamientos especiales para el cálculo del anticipo de Impuesto a la Renta: 1. Aumento de dos a cinco años. 2. Comercializadoras y distribuidoras de combustible. 3. Silvicultura y agroforestería. 4. Desarrollo de proyectos de software o tecnología. 5. Gastos incrementales (Disposición Reformatoria 2.10).

Respecto al IVA se fijó la tarifa 0% en los bienes introducidos al país por operadores y administradores de ZEDE (Disposición Reformatoria 2.13); devolución del gravamen en el caso de combustible aéreo de carga (Disposición Reformatoria 2.13). Sobre el ISD se estableció la exoneración para pagos de capital e intereses en préstamos relacionados con inversiones previstas en el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones (Art. 24) y, para ZEDE (Disposición Reformatoria 3.1).

Mediante la 9na. RT se determinó la devolución del IVA en la adquisición de chasis y carrocerías para el transporte público urbano; la exoneración del ICE en armas de fuegos cuando son adquiridas por deportistas y, en la repatriación de dividendos. Se fijó un crédito tributario del ISD en el impuesto a la renta hasta por cinco años. Para concluir, con la 10ma. RT (noviembre 2012), se estableció la devolución del Impuesto a la Salida de Divisas a través de notas de crédito negociables.

4. LA ACCIÓN EXTRAORDINARIA DE PROTECCIÓN Y PERSPECTIVAS PARA LA DEFENSA DE LOS DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES

Este punto inicia la segunda parte de esta investigación, dedicada a cuestiones de orden sustancial y formal, relacionadas con la acción extraordinaria de protección como garantía jurisdiccional para la defensa de los derechos de los contribuyentes, frente a la actuación de los jueces en materia tributaria, temática de gran trascendencia en el medio. Al efecto, se procedió a aplicar una encuesta (Anexo 1)³⁰ a juristas expertos en las áreas científicas relacionadas, con el fin de contar con mayores elementos de juicio para el análisis y explicación, que a continuación se desarrollan.

Dentro de esta problemática, en primera instancia se examinará sobre la AEP respecto a importantes principios procesales para efectivizar el debido proceso; en segundo término se analizará acerca de la suficiencia de la referida acción frente a la actuación de los jueces; en tercer lugar se revisará sobre la interpretación de las normas procesales para efectivizar los derechos de los administrados; y, finalmente, se explicará la situación de la administración pública tributaria en relación con la posibilidad de activar la acción extraordinaria de protección en defensa de sus intereses.

³⁰ Esta encuesta fue aplicada en diversas fechas de los meses de septiembre y octubre de 2013.

4.1. La acción extraordinaria de protección frente a los principios de simplificación, eficacia, celeridad y economía procesal para garantizar el debido proceso (art. 169 CRE).

Por la trascendencia de la temática, en un contexto de un supuesto nuevo constitucionalismo integral en el Ecuador y, debido a la connotación que tiene frente a los derechos de los administrados, en este punto se analiza si la acción extraordinaria de protección contra sentencias o autos definitivos, que debe ser conocida y resuelta por la Corte Constitucional, constituye o no contradicción a los principios de simplificación, eficacia, celeridad y economía procesal para hacer efectivas las garantías del debido proceso,³¹ establecidos en el art. 169 de la Constitución de la República, que manda lo siguiente: “El sistema procesal es un medio para la realización de la justicia. Las normas procesales consagrarán los principios de simplificación, uniformidad, eficacia, inmediación, celeridad y economía procesal, y harán efectivas las garantías del debido proceso. No se sacrificará la justicia por la sola omisión de formalidades.”

Frente a este trascendente cuestionamiento, es dable que los profesionales del Derecho se sitúen para defender diferentes posiciones, así algunos piensan que la AEP como garantía jurisdiccional de los derechos establecida en la norma suprema, útil para lograr la tutela judicial efectiva por medio de los fallos emanados de la justicia ordinaria cuando no existen otros remedios procesales disponibles en ese nivel, no colisiona con los referidos principios de orden procesal, básicamente porque los términos para accionar (20 días), para remitir el expediente a la Corte Constitucional (5 días) y, para que esta última resuelva (30 días), son menores. La experta agrega que la acción extraordinaria de protección significa una posibilidad *real* de contar con una oportunidad de garantizar derechos tan esenciales como el debido proceso, y alerta que sin embargo, en la práctica suceden varias cosas, por ejemplo: que el interés del caso rebase lo meramente jurídico, y que se pueda presionar para obtener una aceptación muy rápidamente, o bien un rechazo igualmente en forma rápida; que la acción sea interpuesta con el solo objeto de dilatar la resolución de la causa (que no es causa imputable a los órganos jurisdiccionales, aunque finalmente la Corte Constitucional debería advertir del posible abuso del derecho del accionante; que las implicaciones tengan un tinte político, lo cual ocasiona que la Corte se tome su tiempo en resolver o, bien también puede suceder que esa demora provenga de las dificultades intrínsecas del caso.³² También es dable defender que la AEP sirve precisamente para preservar a los principios de contradicción, simplificación, eficacia, celeridad y economía procesal.³³

En sentido similar, es posible aducir que tal como está regulada la acción extraordinaria de protección no constituye una contradicción a los citados principios, toda vez que el principal deber del Estado es respetar y hacer respetar los derechos fundamentales de las personas y, si por alguna razón una sentencia de última instancia viola alguno de los

³¹ En este sentido, puede consultarse la Sentencia de Acción Extraordinaria de Protección 0114-13-SEP-CC de 4 de diciembre de 2013, adoptada por la Corte Constitucional del Ecuador en el caso 1121-13-EP.

³² Entrevista realizada a Vanesa Aguirre Guzmán, catedrática universitaria, abogada en ejercicio, experta procesalista.

³³ Entrevista realizada a Álvaro Mejía, catedrático universitario, abogado en ejercicio, experto tributarista y procesalista.

derechos, se debe aplicar la acción extraordinaria de protección, lo que no tendría que ver con los principios de simplificación, eficacia, celeridad y economía procesal.³⁴

Otros en cambio, sustentarán que en efecto, la AEP va en contra de sendos principios creados precisamente para garantizar el debido proceso, en este caso, en materia de litigios de índole tributaria, sobre todo cuando se abusa de la misma y, que mina la certidumbre jurídica, lo que convierte a la acción en algo solamente virtual. Se ha dicho además que se debe tener presente en todo momento, que a las salas de casación de la Corte Nacional de Justicia les corresponde velar por la defensa del derecho objetivo, guardando por su correcta, general y uniforme aplicación e interpretación; y, por la protección y restauración del derecho subjetivo de las partes en litigio, cuando los jueces de instancia han aplicado indebidamente el derecho al caso particular sometido a su juzgamiento.³⁵

Un análisis más amplio de la temática aquí sugerida lleva a plantear que claramente puede apreciarse que el art. 169 de la Constitución resulta paradigmático, pues incorpora bajo la misma fórmula normativa a valores y principios, sin perjuicio de lo cual, evidencia que el constituyente buscaba la tutela del valor justicia, además de la observancia de ciertos principios y garantías. Esta cláusula fundamental se relaciona con otros artículos y principios de la Constitución, por ejemplo, con el art. 75 de la norma suprema, disposición que garantiza la tutela judicial efectiva, la cual apunta a que los pronunciamientos de los órganos jurisdiccionales no vulneren los derechos constitucionales, lo cual puede decirse que genera una confrontación entre diversos artículos de la propia Constitución. Para prever aquello se han establecido varios tipos de garantías, entre las que se encuentran las garantías jurisdiccionales, por medio de las cuales se garantizan los derechos de las personas. Las garantías jurisdiccionales están direccionadas hacia la tutela y protección de las personas en concreto o, de la comunidad bajo acción popular. A través de la acción extraordinaria de protección lo que se busca es que las sentencias o autos provenientes de la administración de justicia no vulneren derechos. De lo que resulta que los principios como la celeridad, eficacia, simplificación, etc., se contraponen al principio de tutela judicial efectiva en protección de los derechos constitucionales. El propio artículo 169, en la parte final, dice que no se sacrificará la justicia por la sola omisión de formalidades, por lo que se debe buscar, sobre todo, la primacía de lo sustancial por sobre lo formal, es por ello que el constituyente creó la acción extraordinaria de protección. Para la sustanciación correcta y sin abuso de esta garantía, a nivel de la Corte Constitucional se establece un filtro, que es la Sala de Admisión. Con estos antecedentes, es factible aseverar que la existencia de garantías jurisdiccionales como la AEP, no comporta vulneración alguna a principios como la inmediación, celeridad o eficiencia en el ámbito de la administración de justicia ecuatoriana.³⁶

Vistos todos los elementos que anteceden, puede sostenerse que la acción extraordinaria de protección juega en el sistema jurídico nacional con autonomía y naturaleza singulares, ya que opera como un instrumento de orden material antes que formal, invaluable, que sirve para la protección del derecho al debido proceso, por lo que se

³⁴ Entrevista a Pablo Egas Reyes, catedrático universitario, abogado en ejercicio, experto tributarista.

³⁵ Entrevista realizada a Fausto Murillo Fierro, catedrático universitario, abogado en ejercicio, ex juez en materia tributaria, experto tributarista.

³⁶ Entrevista realizada a Christian Masapanta Gallegos, catedrático universitario, experto constitucionalista.

sitúa por sobre cualquier consideración relacionada de carácter filosófico o procedimental. Dentro de este marco, la AEP se configura como una vía para garantizar al mismo tiempo, por una parte, la supremacía de la norma fundamental y, por otra, el respeto a los derechos de quienes se creyeran perjudicados por un fallo o auto, dentro de un litigio jurídico tributario. Es tal la importancia de esta garantía, que en muchos supuestos, el derecho al debido proceso dependerá de su correcto aprovechamiento.

4.2. Suficiencia de la acción extraordinaria de protección frente a lo actuado por los jueces, según el art. 23 del Código Orgánico de la Función Judicial.

Para iniciar el examen de este punto, se debe revisar el mandato contenido en el art. 23 del Código Orgánico de la Función Judicial, que textualmente expresa lo siguiente:

Art. 23.- La Función Judicial, por intermedio de las juezas y jueces, tiene el deber fundamental de garantizar la tutela judicial efectiva de los derechos declarados en la Constitución y en los instrumentos internacionales de derechos humanos o establecidos en las leyes, cuando sean reclamados por sus titulares o quienes invoquen esa calidad, cualquiera sea la materia, el derecho o la garantía exigido. Deberán resolver siempre las pretensiones y excepciones que hayan deducido los litigantes sobre la única base de la Constitución, los instrumentos internacionales de derechos humanos, los instrumentos internacionales ratificados por el Estado, la ley, y los méritos del proceso.

La desestimación por vicios de forma únicamente podrá producirse cuando los mismos hayan ocasionado nulidad insanable o provocado indefensión en el proceso.

Para garantizar la tutela judicial efectiva de los derechos, y evitar que las reclamaciones queden sin decisión sobre lo principal, por el reiterado pronunciamiento de la falta de competencia de las juezas y jueces que previnieron en el conocimiento en la situación permitida por la ley, las juezas y jueces están obligados a dictar fallo sin que les sea permitido excusarse o inhibirse por no corresponderles.

Al respecto, cabe recordar que la acción extraordinaria de protección tiene por objeto la protección de los derechos constitucionales y el debido proceso en las decisiones definitivas de los jueces, en las que se haya violado, por acción u omisión, derechos reconocidos en la Constitución (art. 58 de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional). Es decir, esta acción constitucional se ha previsto para corregir cuando los juzgadores han incumplido precisamente lo previsto en el art. 23 del Código Orgánico de la Función Judicial, que se acaba de transcribir. Así, bajo esta perspectiva, la acción extraordinaria de protección contra sentencias o autos definitivos, emitidos en materia tributaria por la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia en recursos de casación, no resultaría repetitivo, pues ésta posee un objetivo diferente.³⁷

Ahora bien, es verdad que no siempre los jueces cumplen con sus obligaciones como administradores de justicia, por lo tanto, la existencia de la acción extraordinaria resulta ser una vía importante para que violaciones a derechos o garantías de naturaleza constitucional no permanezcan sin corrección. Al efecto, mucho dependerá de la manera posterior como resuelvan los jueces constitucionales.³⁸ Sin embargo, en principio y conceptualmente hablando, no habría una suerte de duplicación de dispositivos para evitar la vulneración de derechos, ya que si en algún fallo se detecta que no ha existido la tutela judicial efectiva, para esto está la acción extraordinaria de protección. Pero si mediante el fallo se da efectivamente la tutela de los derechos y, sin perjuicio de ello

³⁷ Entrevista realizada a Fausto Murillo Fierro.

³⁸ Entrevista realizada a Álvaro Mejía.

una de las partes interpone la AEP, quizá en este supuesto podría darse de forma eventual la duplicación de funciones.³⁹

Si se tiene en cuenta la singularidad y naturaleza de la acción extraordinaria de protección, es dable afirmar que ésta posee unos límites propios, ya que su universo de análisis es bastante delimitado, pues en los hechos únicamente se procede a analizar la sentencia o auto definitivo. Esta acción permite examinar el fallo o auto que se trate, para luego evidenciar si existe vulneración de derechos constitucionales o de garantías del debido proceso. Bajo este escenario jamás se debería considerar que existe una duplicidad de acciones o una duplicidad de sentencias o de resoluciones. Más bien puede ocurrir que el intérprete incurra en una confusión entre temas de legalidad y temas de constitucionalidad, puesto que el análisis que comporta uno y otro involucra elementos que están muy concatenados y relacionados.⁴⁰

4.3. Alcance del art. 29 del Código Orgánico de la Función Judicial, respecto a la interpretación de las normas procesales para la efectividad de los derechos.

Para la explicación de este acápite se debe partir de la revisión al texto del art. 29 del Código Orgánico de la Función Judicial, en este sentido, la norma referida dispone lo que sigue:

Art. 29.- Al interpretar la ley procesal, la jueza o juez deberá tener en cuenta que el objetivo de los procedimientos es la efectividad de los derechos reconocidos por la Constitución, los instrumentos internacionales de derechos humanos y la ley sustantiva o material.

Las dudas que surjan en la interpretación de las normas procesales, deberán aclararse mediante la aplicación de los principios generales del derecho procesal, de manera que se cumplan las garantías constitucionales del debido proceso, se respete el derecho de defensa y se mantenga la igualdad de las partes.

Cualquier vacío en las disposiciones de las leyes procesales, se llenará con las normas que regulen casos análogos, y a falta de éstas, con los principios constitucionales y generales del derecho procesal.

Al respecto, desde el campo estrictamente procesal, se ha dicho que el alcance de la norma citada conlleva interpretaciones que, como dice este artículo, tengan por consideración que la finalidad de las normas procesales es hacer efectivos los derechos de las personas. Para esto es necesario crear una cultura en funcionarios judiciales y abogados con énfasis en los principios aplicables a la declaración de nulidades procesales (especificidad, trascendencia, convalidación), para que se entienda que la declaratoria de una nulidad es de *última ratio*, de conformidad con lo que dispone también el art. 130.8 del Código Orgánico de la Función Judicial. Siendo de esta manera, las nulidades no pueden ser declaradas sin sustento, ni como “vía de escape” ante casos difíciles. En adición a ello, las juezas, jueces y tribunales deben también considerar que las normas procesales no serán consideradas como una especie de “obstáculo” en la realización del derecho material, como en algunas ocasiones se ha resuelto o pretendido resolver, señalándose que son “meras formalidades”, como por ejemplo, el caso del término para deducir un recurso de casación o, el hecho de que en aras de la celeridad se pueda desarrollar una audiencia de formulación de cargos, aun cuando el acusado no cuenta con un defensor, como si se tratara de una “formalidad” prescindible. En este contexto, los juzgadores deben comprender que su finalidad última

³⁹ Entrevista realizada a Pablo Egas Reyes.

⁴⁰ Entrevista realizada a Christian Masapanta Gallegos.

es preservar la bilateralidad en el proceso, única vía para que ambas partes puedan ejercer en igualdad de condiciones su derecho a la contradicción.⁴¹

Todo parece indicar que la aplicación del artículo en comento, desde el punto de vista procesal, tiene que ver con la manera cómo los jueces fundamentan sus fallos, toda vez que están en la obligación de garantizar los derechos de las personas en cada uno de los procesos que conocen. Por lo tanto, puede aseverarse que este no es un problema de la normativa jurídica, sino que es un problema de la aplicación de la misma por parte de los operadores judiciales.⁴²

Lo cierto es que cuando se habla del Código Orgánico de la Función Judicial se lo hace sobre principios generales que rigen, sobre todo, las actuaciones de los jueces en materia de legalidad. Por medio del aludido art. 29 de este Código, existe una garantía normativa a través de la cual se garantizan los derechos de las personas, que están plasmados en la Constitución y en los instrumentos internacionales de derechos humanos. Se busca la efectividad en la tutela, mediante diversos mecanismos, como son las disposiciones normativas provenientes del ámbito tributario. Por añadidura, esta disposición del Código Orgánico de la Función Judicial sirve para interpretar normas procedimentales pertenecientes a la jurisdicción ordinaria. Cuando existe anomia jurídica o laguna legal, surgen las tesis de los jueces creadores del Derecho, lo que va acorde con el segundo inciso del artículo en cuestión, para lo cual se podrán utilizar normas que se han dado en casos análogos, es decir, utilizar jurisprudencia analógica y, en el caso de que se encuentre un vacío, se utilizan los principios constitucionales o los principios generales del Derecho procesal.⁴³

Situados en el plano concreto del procedimiento de la casación en materia tributaria, se han dado pronunciamientos en los cuales aduciéndose el carácter extraordinario y eminentemente formal del recurso, se realiza un verdadero “juzgamiento” de los fundamentos del mismo, extralimitándose en la competencia, para concluir inadmitiendo recursos que sin embargo, cumplen con las exigencias de procedencia, oportunidad, legitimidad y formalidad previstos en la Ley de Casación, con lo cual se dejan en firme sentencias verdaderamente deplorables. Por esto, es de esperar que en las decisiones de admisibilidad de los recursos de casación, se tenga presente la Convención Interamericana de Derechos Humanos, así como el art. 76.7, letra “m” de la Constitución de la República, que consagran meridianamente, lo siguiente: “la impugnación es un derecho que tiene todo ciudadano para concurrir ante el órgano judicial competente e interponer el recurso que se creyere asistido”. Con todas estas consideraciones previas, la Sala de Conjuces en su proceder ha de limitarse a la verificación de los requisitos formales, de ninguna manera debe abordar el fondo del recurso, toda vez que esto corresponde exclusivamente, a la Sala de Casación.⁴⁴

4.4. La acción extraordinaria de protección y la administración tributaria

Con cierta recurrencia se escucha en el medio una serie de dudas en torno a si la garantía jurisdiccional denominada “acción extraordinaria de protección”, como instrumento central del actual constitucionalismo de derechos ecuatoriano, resulta útil

⁴¹ Entrevista realizada a Vanesa Aguirre Guzmán.

⁴² Entrevista realizada a Pablo Egas Reyes.

⁴³ Entrevista realizada a Christian Masapanta Gallegos.

⁴⁴ Entrevista realizada a Fausto Murillo Fierro.

únicamente en orden a la defensa de los derechos de los administrados o, también para proteger derechos pretendidos por el Estado y sus diversas administraciones públicas, entre estas últimas, por las administraciones tributarias encargadas de la aplicación de los tributos, sean estos de carácter nacional o, local de beneficio de los gobiernos autónomos descentralizados municipales.

Lo cierto es que las autoridades de las administraciones tributarias que emitieron los actos administrativos objeto de la correspondiente acción de impugnación son parte procesal en los juicios, como demandados; bajo esta perspectiva, de conformidad con lo previsto en el art. 59 de la Ley Orgánica de Garantías Constitucionales y Control Constitucional, tendrían legitimación activa para proponer acción extraordinaria de protección contra sentencias o autos definitivos dictados por la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.⁴⁵

Otra consideración importante en este campo radica en que las administraciones tributarias no dejan de poseer personalidad jurídica por el hecho de formar parte del sector público,⁴⁶ así como tampoco dejan de poseer los derechos y garantías previstos por la Constitución para beneficio de cualquier persona en procesos judiciales, sea en calidad de actor o demandado. Adicionalmente, por ser parte del sector público, las administraciones tributarias no poseen disponibilidad de los intereses a su cargo, por lo que el buscar la corrección de un actuar judicial reñido con los mandatos constitucionales, no sólo es un derecho, sino una obligación del ente público gestor de los tributos. Siendo esto así, es dable que las administraciones tributarias puedan presentar una acción extraordinaria de protección, ante la violación de derechos incurrida por medio de una sentencia de casación.⁴⁷

Quienes no están de acuerdo con que el sector público pueda servirse de la acción extraordinaria de protección para defender sus derechos, demandan del necesario y fundamentado pronunciamiento jurisprudencial de la Corte Constitucional, como órgano de cierre del sistema jurídico nacional. Más aún si en principio, se entiende que el ejercicio de una garantía está más bien destinado a tutelar derechos de los particulares.⁴⁸

Ciertamente que este ha sido un asunto polémico, ante el cual la Corte Constitucional ecuatoriana tuvo que resolver –con una interpretación dinámica y evolutiva– el problema dentro de sus sentencias hito o sentencias iniciadoras de línea jurisprudencial. En opinión de Christian Masapanta Gallegos, el asunto fue sencillo de dilucidar en atención a lo prescrito por la norma suprema, toda vez que ésta se refiere a que se podrá presentar la AEP, cuando se evidencia vulneración a los derechos constitucionales de “las personas”. Entendiendo que se puede considerar por éstas, tanto a personas naturales como a personas jurídicas, de esta forma se llega a la conclusión de que la acción puede ser propuesta tanto por particulares como por las administraciones tributarias. Como puede apreciarse, bajo esta realidad se empiezan a desarrollar una serie de normas que están directamente relacionadas con lo que ya dice la propia Constitución, lo que se denomina como “normas adscritas de Derecho Constitucional”,

⁴⁵ Entrevista realizada a Fausto Murillo Fierro.

⁴⁶ Art. 59, Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional

⁴⁷ Entrevistas realizadas a Álvaro Mejía y Pablo Egas Reyes.

⁴⁸ Entrevista realizada a Vanesa Aguirre Guzmán.

en virtud de lo cual, los órganos competentes pueden ir desarrollando el contenido de determinadas normas constitucionales.⁴⁹

Todo parece conducir a afirmar que el Estado y, concretamente las administraciones tributarias pueden servirse de la acción extraordinaria de protección al igual que lo hacen las personas naturales o las empresas, obviamente cuando entre la administración y el administrado existe un litigio pendiente de concluir debido a que por medio a un fallo de casación se ha violado derechos de una de las partes. En casos como estos, es de aspirar que las partes contendientes se encuentren en planos jurídicos similares ante un administrador de justicia imparcial. Me parece que en este último punto radica especialmente la efectividad de tan importante garantía jurisdiccional creada por el constituyente ecuatoriano, en aras de la defensa de los derechos, razón de ser del propio Estado, así como también del constitucionalismo nacional en vigor. El problema no está en la herramienta constitucional, sino en los fines para los cuales se la emplea.

5. LA CORTE CONSTITUCIONAL Y LAS REFORMAS TRIBUTARIAS

En esta parte interesa descubrir la manera como la Corte Constitucional del Ecuador ha resuelto acciones encaminadas a observar constitucionalmente las reformas que se han adoptado en el país a partir del año 2007. Para lo cual en primera instancia se debe mencionar la diferencia que existe entre sentencias de garantías, que tienen efectos obligatorios *inter partes* y, las sentencias de control abstracto, que poseen efectos obligatorios *erga omnes* o para todos, todas tienen trascendencia porque pueden ser vehículos idóneos para declarar la quiebra de derechos constitucionales, las primeras dan la razón a una u otra parte, mientras que las segundas son de gran relevancia o connotación en el ámbito de las reformas tributarias. En este segundo escenario se habla del control abstracto en el ámbito tributario, por lo que se pueden generar dos tipos de mecanismos, como son las demandas de inconstitucionalidad y, las consultas de norma.⁵⁰

Con base en la revisión de los casos que han sido de interés público, de demandas de inconstitucionalidad presentadas por diversos actores ante la Corte Constitucional, se evidenciará el rol paupérrimo que viene desempeñando esta alta judicatura en la protección de la supremacía de la norma suprema y el respeto a los derechos.

En este sentido, en materia del “afianzamiento”⁵¹ en materia tributaria incorporado por el art. 7 de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria del Ecuador, que reforma el art. 233 del Código Tributario, la Corte Constitucional ha emanado el tipo de sentencia

⁴⁹ Entrevista realizada a Christian Masapanta Gallegos.

⁵⁰ La Corte Constitucional ha dictado algunas reglas útiles para guiar las actividades judiciales, de la administración pública y, en general de la vida cotidiana de los ciudadanos. Lo ha hecho por medio de la adopción de fallos o sentencias de garantías jurisdiccionales, en especial de acciones extraordinarias de protección, de tal forma que los efectos no se constriñen a las partes involucradas (*inter partes*), sino que son *inter pares* e *inter comunis*.

⁵¹ Puede verse, entre otros, el trabajo de Oswaldo Santos Dávalos, “Sentencia de la Corte Constitucional del Ecuador sobre la constitucionalidad de la obligación del afianzamiento tributario”, en *FORO Revista de Derecho*, No. 14, Quito, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador/Corporación Editora Nacional, 2010, pp. 159 y ss. Un trabajo que analiza entre otras, esta polémica figura tributaria en el Ecuador, es el de Pablo Guevara Rodríguez, “La nueva Constitución frente al cobro de las tasas judiciales, al recargo en materia tributaria y al afianzamiento de las demandas”, Guayaquil, IX Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario, 2008. En: <http://www.iedt.org.ec/images/jornadasec/ix2.pdf> (25-01-2014).

de “constitucionalidad condicionada”, modalidad de fallo que genera un cambio problemático dentro del ordenamiento jurídico ecuatoriano, porque sin que se elimine semejante barrera impuesta por la ley para la defensa de los contribuyentes mediante el acceso libre al sistema judicial y, sin condición para la defensa de sus derechos, la convalidó manteniendo un obstáculo inconstitucional infortunado y contrario a las obligaciones internacionales asumidas por el Estado en materia de derechos humanos.

Corresponde citar en esta ocasión la Sentencia 0014-10-SCN de 5 de agosto de 2010, en relación a varios casos acumulados, respecto a consultas de constitucionalidad de norma presentadas por varios actores, mediante las cuales se solicitó a la Corte resolver sobre la constitucionalidad del art. 7 de la referida ley, en el marco de sus respectivos juicios. En lo sustancial, el tribunal decidió lo siguiente:

1. Declarar la *constitucionalidad condicionada* del artículo agregado a continuación del artículo 233 del Código Tributario, por el artículo 7 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, publicada en el Tercer Suplemento del Registro Oficial No. 242 del 29 de diciembre del 2007, relativo al afianzamiento en materia tributaria
2. *Declarar, como consecuencia de lo resuelto precedentemente, que la disposición referida será constitucional, hasta que la Asamblea Nacional, en uso de la atribución contemplada en el numeral 6 del artículo 120 de la Constitución de la República, realice la reforma necesaria, y por tanto, la norma consultada será constitucional, siempre y cuando se aplique e interprete el inciso primero y final del mencionado artículo 7, de la siguiente manera: El auto en el que el Tribunal acepte al trámite la acción de impugnación de obligaciones tributarias, fijará la caución prevenida en el inciso primero y final de este artículo, y dispondrá que el actor consigné la misma en el Tribunal, dentro del término de quince días, contados a partir de su notificación. En caso de incumplir con el afianzamiento ordenado, el acto materia de la acción quedará firme y se ordenará el archivo del proceso.*
3. Disponer que todos los Tribunales Distritales de lo Fiscal, a partir de la expedición de esta sentencia, apliquen lo resuelto en este fallo respecto a todas aquellas causas que hayan ingresado o ingresen, y cuyo trámite esté pendiente por la rendición de la caución del diez por ciento.⁵² (Cursivas agregadas).

Respecto al afianzamiento en materia tributaria, con acierto Armando Serrano Carrión sostiene lo siguiente:

A texto expreso, La Ley de Equidad Tributaria (LET) condiciona el ejercicio de las acciones y recursos a una exigencia de carácter económico. El ejercicio del derecho de defensa de los administrados se encuentra supeditado a que estos cuenten con los recursos económicos suficientes para atender esta exigencia. Solamente aquellos administrados que cuenten con los recursos económicos necesarios para poder afianzar la obligación tributaria contenida en un acto determinativo, equivalen al 20% de la misma, son los únicos que podrían acceder a la tutela efectiva, prevista en las normas Constitucionales inicialmente mencionadas. El ejercicio de esta garantía constitucional está sometida a una condición de carácter económica, por tanto, no existe libre acceso a la justicia. Existiría un acceso condicionado a la tutela efectiva, sometido a la capacidad económica del accionante.⁵³

⁵² Publicado en el Registro Oficial 256, Suplemento 2, de 12 de agosto de 2010. Este mismo criterio contrario al espíritu del actual constitucionalismo ecuatoriano ha sido mantenido a través fallos posteriores: Sentencia 0022-10-SCN-CC de 19 de agosto de 2010; Sentencia 0023-10-SCN-CC de 19 de agosto de 2010; Sentencia 0027-10-SCN-CC de 14 de octubre de 2010; Sentencia 0030-SCN-CC de 2 de diciembre de 2010; Sentencia 0038-13-SCN-CC de 11 de julio de 2013; Sentencia 0013-13-SIN-CC de 19 de diciembre de 2013.

⁵³ Armando Serrano Carrión, “Reforma Tributaria 2008”, en *Revista Jurídica Online*, Guayaquil, Universidad Católica de Guayaquil. En: http://www.revistajuridicaonline.com/index.php?option=com_content&task=view&id=514&Itemid=57 (15-01-2014).

Hasta el momento en que se concluye este trabajo han transcurrido casi veinte meses sin que la Corte Constitucional sentencie sobre las demandas de inconstitucionalidad presentadas en noviembre de 2011, por un asambleísta nacional, admitida a trámite a fines de enero de 2012 contra la *Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado* (9na. RT), por estar presumiblemente en contra del art. 132.3 de la Constitución, en relación con el art. 301 de la misma norma fundamental, ya que dicha reforma legal que creó impuestos, no fue conocida, tramitada ni aprobada por el Pleno de la Asamblea Nacional; pocos días después (28 de noviembre de 2011), también la Cámara de Comercio de Quito presentó una demanda de inconstitucionalidad contra la misma ley; por la Cámara de Comercio de Guayaquil, respecto a la referida reforma tributaria, esta organización presentó su demanda el 8 de diciembre de 2011.

Otra sentencia paradigmática en materia tributaria es la No. 006-13-SIN-CC, causada a remolque de varias demandas de inconstitucionalidad (Casos acumulados Nos. 0036-10-IN, 0038-10-IN, 0039-10-IN, 0027-11-IN, 0032-12-IN y 0033-12-IN), presentadas contra el art. 41 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, expedido con acto normativo contenido en el Decreto Ejecutivo No. 374 de 28 de mayo de 2010. La disposición acusada trata sobre el pago del impuesto a la renta e involucra a la cuestionada figura del anticipo del tributo.⁵⁴ Mediante la aludida sentencia, la Corte sin mayor análisis desde la óptica técnica tributaria, decidió que el anticipo es constitucional,⁵⁵ con lo cual justificó la permanencia de una normativa que por varias razones que ahora no corresponde analizar -como por ejemplo, el hecho de que el anticipo no se calcule sobre ingresos sino sobre el patrimonio-, riñe con derechos económicos de los contribuyentes.

Cabe comentar también la actuación de la Corte Constitucional en el siguiente asunto: la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador (1ra. RT 2007), introdujo el denominado Impuesto a las tierras rurales. Al respecto, se presentó una acción pública de inconstitucionalidad de actos normativos, mediante la cual se solicitó a la Corte Constitucional declarar la inconstitucionalidad de la Tabla de Cálculo del referido tributo con relación a los predios ubicados en la Región Amazónica, de acuerdo al límite de hectáreas que consta en la disposición transitoria vigésima del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, publicado en el Registro Oficial No. 351, de 29 de diciembre de 2010. En este caso la Corte, sin mediar un mínimo análisis sobre la temática, negó la demanda por medio de la Sentencia 0008-13-SIN-CC de 13 de junio de 2013.⁵⁶

Visto lo anterior, existen varios elementos en torno a serios cuestionamientos esgrimidos por importantes actores nacionales, respecto a las últimas leyes de reforma tributaria, como para asegurar que la Corte Constitucional del Ecuador aún le debe demostrar al país que es merecedora de llevar bajo su responsabilidad la delicada misión de velar por la supremacía constitucional, hacer prevalecer los derechos y, desarrollar una justicia constitucional ágil y oportuna.

⁵⁴ Una revisión crítica sobre este tópico consta en el estudio de Daniela Erazo Galarza, *Evolución histórica de las principales regulaciones constitucionales y legales del régimen tributario en el Ecuador*, Quito, CEP, 2013, pp. 213 y 214.

⁵⁵ <http://186.42.101.3/alfresco/d/d/workspace/SpacesStore/b8c5241e-899e-4e28-895b-139a8f12a2f7/0036-10-IN-sen.pdf> (22-02-2014).

⁵⁶ Caso 0029-11-IN, publicado en el Registro Oficial 42 de 23 de julio de 2013.

6. CONCLUSIONES

- Desde el año 2007 en el Ecuador se han adoptado diez reformas tributarias, entre las que se puede contar también la adopción de la Constitución de la República en el año 2008, la que se sitúa como una de las principales modificaciones al régimen de tributos al definir nuevos principios tanto de la política como de la gestión tributaria. Sin duda, la primera reforma operada a través de la llamada *Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador* es también una de las más importantes, porque implicó un golpe de timón definitivo⁵⁷ para encaminar el ordenamiento jurídico y acercarlo a las determinaciones posteriores, contenidas especialmente, en el art. 300 de la norma suprema.

- Merece especial atención el hecho que en pocos años –desde 2007- se haya plasmado una serie de importantes cambios en la legislación tributaria nacional, porque contradice la deseable estabilidad que debe tener el ordenamiento jurídico, con el fin de que los operadores económicos –comerciantes, inversionistas, profesionales, etc.- y sociales, proyecten y desenvuelvan sus actividades con normalidad y, con el menor nivel de sobresaltos posible. Los frecuentes ajustes al régimen tributario no aportan para construir seguridad jurídica, pueden encarecer las actividades privadas y, ocasionar mayor esfuerzo de la administración pública tributaria.

- Varias leyes de reforma tributaria –sobre todo la primera, la séptima y la novena- contienen normativa que ha servido para crear nuevos impuestos, modificarlos, incrementar tarifas, así como para incluir numerosos dispositivos orientados a alcanzar una mayor y mejor recaudación tributaria (medidas anti elusión), además han dotado a la administración de nuevas y más poderosas herramientas de control y sanción a contribuyentes díscolos, informales e incumplidos. El problema radica en que varios de estos dispositivos riñen definitivamente con derechos constitucionales de los contribuyentes, como ocurre, por ejemplo, con el “afianzamiento” como un verdadero obstáculo evidentemente inconstitucional y, a manera de herramienta disuasoria del ánimo de los administrados para reclamar contra actos de la administración que les afectan en sus derechos.

- Las reformas segunda, cuarta y octava están encaminadas, sobre todo, a crear condiciones mejores para auspiciar –por vía de exenciones tributarias y otros mecanismos- actividades productivas y económicas en general. Empero, las regulaciones adoptadas han versado principalmente sobre ámbitos o materias distintos de la tributaria, sin perjuicio de lo cual también contienen sendas prescripciones de este último campo, de allí que el criterio de “unidad de materia”, exigencia para el quehacer legislativo nacional, ha quedado francamente abandonado. De hecho, varias de las reformas tributarias operadas a partir de 2007, han sido instrumentadas por medio de leyes que contienen prescripciones pertenecientes a múltiples disciplinas del Derecho. Por ejemplo, sobre esto último, la quinta reforma se plasmó a través de la Ley Orgánica de Empresas Públicas (2009), que no solo regula la situación de este tipo de organizaciones, sino que modifica el Código Tributario y la Ley de Régimen Tributario Interno, pero no solo esto, pues además transforma los siguientes cuerpos normativos: Codificación de la Ley Orgánica de Aduanas, Ley Orgánica de Administración

⁵⁷ En este sentido, véase, entre otros, Romeo Carpio y Carlos Marx Carrasco, “Las nueve reformas tributarias del último quinquenio”, en *Una Nueva Política Fiscal para el Buen Vivir. La equidad como soporte del pacto fiscal*, Quito, SRI, 2012, pp. 295-299.

Financiera y Control, Ley de Hidrocarburos, Ley de Compañías, Codificación de la Ley de Responsabilidad, Estabilización y Transparencia Fiscal, Ley Orgánica del Sistema Nacional de Contratación Pública. Algo similar ocurre con la séptima reforma tributaria (2010), denominada Ley Reformatoria a la Ley de Hidrocarburos y Ley de Régimen Tributario Interno.

- La sexta y la décima reformas tributarias están enmarcadas, sobre todo, en el ánimo de lograr la redistribución del ingreso, así como de fortalecer la recaudación de impuestos directos –que gravan ingresos y patrimonio- y, la transparencia. Ambas reformas contienen cuestiones polémicas, por ejemplo, aquella, entre otras cosas, eliminó la tarifa 0% para periódicos y revistas, mientras que ésta, estuvo direccionada hacia un sector económico específico como lo es el financiero. La última reforma también contiene prescripciones relacionadas con el manejo de la información de los contribuyentes.

- Las reformas octava y novena se concentran especialmente en cuestiones atinentes al fomento ambiental, producción –verbigracia, por medio de incentivos aplicables a las zonas especiales de desarrollo económico (ZEDE)- y la creación de empleo. En estos sentidos, ambas se enmarcan en la nueva visión constitucional de la política fiscal. Al respecto, sorprende la creación de los llamados impuestos “verdes”, concretamente por medio de la novena reforma tributaria, gravámenes no aptos para resistir un riguroso análisis con el rasero de la técnica impositiva en el campo de la tributación ambiental, por lo que se explicarían casi únicamente en el interés fiscal del Estado.

- Con las diferentes reformas tributarias implementadas en el país desde diciembre de 2007, el régimen tributario al día de hoy responde en alta medida al mandato constitucional contenido en el art. 300, en el sentido de que se preferirán los impuestos directos y progresivos, antes que los indirectos y regresivos, otrora implementados en el marco de una política fiscal más congruente con orientaciones del liberalismo económico. De esta manera, los impuestos recaen en mayor medida sobre una base de contribuyentes apta para entregar su aporte al erario público, porque ostenta una determinada capacidad contributiva. Hablar de la implementación de impuestos directos es hacerlo sobre instrumentos fiscales idóneos para desarrollar una política redistributiva, toda vez que pueden aplicarse con tarifas progresivas y proporcionales. Podría también decirse que con las reformas tributarias en examen, se ha creado un amplio abanico de beneficios tributarios en forma de exoneraciones y/o rebajas de impuestos indirectos como el IVA y el ICE, positivos para distintos sectores de consumidores.

- Las reformas tributarias han permitido incrementar de manera muy importante las recaudaciones a nivel nacional, en el 2007 ésta llegó a 5362 millones de dólares, mientras que en el 2012 a 11267 millones de dólares; esto implica también un crecimiento importante en el nivel de la presión fiscal, lo que pone al Ecuador entre el grupo de países con mayor presión fiscal de América Latina, así en el 2007 la presión era de 11.8% y, en el 2012 llegó a 15.3%.⁵⁸ Entre los años 2000 y 2006, el Servicio de Rentas Internas recaudó 21.995 millones de dólares y, en el período de 2007 a 2013 la recaudación sumó 60.661 millones de dólares, lo que significó un crecimiento del orden

⁵⁸

http://www.elcomercio.com/negocios/Recaudacion-periodo-fiscal-SRI-impuestos-rentas-internas_ECMFIL20130108_0002.pdf (26-02-2014).

del 173%.⁵⁹ Lo deseable ante tan evidente éxito recaudatorio es que las rentas obtenidas sean correctamente empleadas, esto es mediante un sano gasto público.

- Sobre la acción extraordinaria de protección, garantía jurisdiccional establecida por la actual Constitución, con relación a la defensa de los derechos de los contribuyentes, resulta dable postular que se trata de una herramienta constitucional autónoma y sustancial, útil para proteger eficientemente el derecho al debido proceso, con independencia de los dispositivos procesales establecidos en el campo de la justicia ordinaria. Se trata de un instrumento que no implica un control de la legalidad, sino de la constitucionalidad, útil para precautelar la supremacía constitucional y los derechos, en este caso, de los contribuyentes o de la administración tributaria, cuando sus pretensiones no han sido garantizadas por los juzgadores en sede de casación. Adicionalmente, parece estar claro que tanto la administración como los particulares, debido a su potencial situación como partes procesales en conflicto ante la justicia independiente, poseen similares derechos para acudir por mérito de la acción extraordinaria de protección, ante la judicatura constitucional.

- Hasta la época en que se concluye la escritura de esta investigación, la Corte Constitucional no ha emitido una jurisprudencia relevante, oportuna, con alto contenido técnico, ni debidamente motivada, que apunte hacia la protección de los derechos de los contribuyentes y, para concretar el respeto de la primacía constitucional, ante las demandas de inconstitucionalidad planteadas por diversos actores en contra de varias leyes de reforma tributaria, adoptadas desde el año 2007, por contener dispositivos jurídicos evidentemente violatorios de la Constitución, de tratados internacionales y, de derechos, como lo es, por ejemplo: el afianzamiento. Por todas estas consideraciones, es pertinente aseverar que, contrario a los mandatos contenidos en la propia norma suprema, en este campo, el máximo órgano de control constitucional del país, no está cumpliendo acertada ni diligentemente su histórica misión.

7. BIBLIOGRAFÍA

Arias, Diana y Carlos Marx Carrasco, “La clase media: una aproximación para Ecuador. ¿La clase media soporta el aporte tributario?”, en *Una Nueva Política Fiscal para el Buen Vivir. La equidad como soporte del pacto fiscal*, Quito, SRI, 2012.

Carpio, Romeo y Carlos Marx Carrasco, “Las nueve reformas tributarias del último quinquenio”, en *Una Nueva Política Fiscal para el Buen Vivir. La equidad como soporte del pacto fiscal*, Quito, SRI, 2012.

De La Guerra Zúñiga, Eddy, *El régimen tributario ecuatoriano. Una aproximación desde la capacidad contributiva y la suficiencia recaudatoria en la tributación interna*, Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones, 2012.

De La Guerra Zúñiga, Eddy, *El rol de los ingresos tributarios en las finanzas públicas ecuatorianas*, Quito, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador/Corporación Editora Nacional, 2013.

⁵⁹ <http://www.andes.info.ec/es/noticias/ecuador-registro-recaudacion-tributaria-record-2013.html> (26-02-2014).

Erazo Galarza, Daniela, *Evolución histórica de las principales regulaciones constitucionales y legales del régimen tributario en el Ecuador*, Quito, CEP, 2013.

Chiliquinga, Diana, Carlos Marx Carrasco y José Ramírez Álvarez, “Historia de la tributación en Ecuador: cambios sociales y organizacionales”, en *Una Nueva Política Fiscal para el Buen Vivir. La equidad como soporte del pacto fiscal*, Quito, SRI, 2012.

Guevara Rodríguez, Pablo, “La nueva Constitución frente al cobro de las tasas judiciales, al recargo en materia tributaria y al afianzamiento de las demandas”, Guayaquil, IX Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario, 2008. En: <http://www.iedt.org.ec/images/jornadasec/ix2.pdf> (25-01-2014).

Holmes, Stephen y Cass R. Sunstein, *El costo de los derechos. Por qué la libertad depende de los impuestos*, Buenos Aires, Siglo Veintiuno Editores, 2012.

Montaño Galarza, César, “Argumentación jurídica en materia tributaria”, en *Tópicos contemporáneos del Derecho Tributario. Homenaje al Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario en sus 50 años*, Quito, Marco Albán Z. y César Montaño G. (eds.), IEDT, 2013, pp. 79-109.

Patiño Ledesma, Rodrigo, *Sistema Tributario Ecuatoriano*, Cuenca, Universidad del Azuay, 2013.

Ramírez Álvarez, José y Carlos Marx Carrasco, “Los ingresos fiscales como medio para fomentar la cohesión social”, en *Una Nueva Política Fiscal para el Buen Vivir. La equidad como soporte del pacto fiscal*, Quito, SRI, 2012.

Santos Dávalos, Oswaldo, “Sentencia de la Corte Constitucional del Ecuador sobre la constitucionalidad de la obligación del afianzamiento tributario”, en *FORO Revista de Derecho*, No. 14, Quito, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador/Corporación Editora Nacional, 2010.

SENPLADES, *Plan Nacional para el Buen Vivir 2009 – 2013: Construyendo un Estado Plurinacional e Intercultural*, Quito, SENPLADES, 2009.

Servicio de Rentas Internas, *Una Nueva Política Fiscal para el Buen Vivir*, Quito, Ediciones Abya-Yala, 2012.

Serrano Carrión, Armando, “Reforma Tributaria 2008”, en *Revista Jurídica Online*, Guayaquil, Universidad Católica de Guayaquil. En: http://www.revistajuridicaonline.com/index.php?option=com_content&task=view&id=514&Itemid=57 (15-01-2014).

Normativa jurídica

Constitución de la República del Ecuador, Registro Oficial 449, 20 de Octubre de 2008.

Constitución Política de la República del Ecuador, Registro Oficial 1, 11 de Agosto de 1998.

Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones. Registro Oficial 351-S, 29 de Diciembre de 2010.

Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, Registro Oficial 583-S, 24 de Noviembre de 2011.

Ley Orgánica de Empresas Públicas, Registro Oficial 48-S, 16 de Octubre de 2009.

Ley Orgánica de Redistribución de los Ingresos para el Gasto Social, Registro Oficial 847-S, 10 de Diciembre de 2012.

Ley Orgánica Reformatoria e Interpretativa a la Ley de Régimen Tributario Interno, al Código Tributario, a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador y a la Ley de Régimen del Sector Eléctrico, Registro Oficial 392-2S, 30 de Julio de 2008.

Ley Reformatoria a la Ley de Hidrocarburos y Ley de Régimen Tributario Interno, Registro Oficial 244-S, 27 de Julio de 2010.

Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, Registro Oficial 497-S, 30 de Diciembre de 2008.

Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria, Registro Oficial 094-S, 23 de Diciembre de 2009.

Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, Registro Oficial 242-3S, 29 de Diciembre de 2007.

Documentos de internet

Servicio de Rentas Internas, *Informe Anual de Labores 2012 Enero – Diciembre*, disponible en http://www.sri.gob.ec/DocumentosAlfrescoPortlet/descargar/30d7977c-4f4b-4791-989a-01cd3d3301db/INFORME_ANUAL_DE_LABORES-_2012-P.pdf, consultado el 15 de julio de 2013.

Artículos de opinión

Albornoz, Vicente, “Impuestos distorsionadores deben desaparecer”, en Revista Vistazo, País, Quito, 26 de Febrero de 2013.

Bustos, Javier, “Subir impuestos debe ser la última opción”, en Revista Líderes, Entrevista, Quito, Lunes 7 de enero de 2013.

Bustos, Javier, “Recaudación Vs. Conducta Ecológica”, en Revista Ekos Negocios Ecuador, No. 211, Gestión y Estrategia, Quito, Noviembre 2011, pp. 20 y 21.

Bustos, Javier, “Los Impuestos Medioambientales”, en Revista Judicial derechoecuador.com, Quito, 18 de Agosto de 2011.

Bustos, Javier, “Los 10 mitos de la 9na Reforma Tributaria”, en Revista Judicial derechoecuador.com, Quito, 13 de Diciembre de 2011.

Chiriboga, Federico, “Equidad Tributaria”, en El Comercio, Opinión, Columnistas, Quito, 8 de Enero de 2008.

Corral, Fabián, “Declaración patrimonial”, en El Comercio, Opinión, Columnistas, Quito, 7 de Marzo de 2013.

Corral, Fabián, “Pague y después reclame”, en El Comercio, Opinión, Columnistas, Quito, 17 de Enero de 2008.

Cruz, Javier, “No vemos que la Ley minera sea tan atractiva a la inversión”, en Revista Líderes, Entrevista, Quito, 21 de Julio de 2013.

El Comercio, *Reforma tributaria con interrogantes*, Opinión, Editorial, Quito, 26 de Octubre de 2011.

El Comercio, *2013: Perspectivas Económicas*, Opinión, Editorial, Quito, 2 de Enero de 2013.

El Comercio, *Banca: Actuar con Cautela*, Opinión, Editorial, Quito, 3 de Octubre de 2012.

El Universo, *Otra reforma tributaria*, Columnistas, Guayaquil, 5 de Septiembre de 2009.

El Universo, *Ínsula tributaria*, Columnistas, Guayaquil, 18 de Mayo de 2011.

El Universo, *Impuestos punitivos*, Columnistas, Guayaquil, 24 de Noviembre de 2012.

El Universo, *Tras medalla de bronce*, Columnistas, Guayaquil, 3 de Septiembre de 2011.

El Universo, *Por fin, diálogo*, Columnistas, Guayaquil, 1 de Septiembre de 2012.

El Universo, *Devuélvanme el sucre*, Columnistas, Guayaquil, 29 de Octubre de 2011.

El Universo, *Nada nuevo: más impuestos*, Columnistas, Guayaquil, 21 de Octubre de 2011.

El Universo, *Verde y eficaz*, Columnistas, Guayaquil, 10 de Junio de 2011.

León, Santiago, “Sin el Impuesto a la Salida de Divisas ganan los exportadores”, en Revista Líderes, Entrevista, Quito, 13 de junio de 2012.

Peña R., Patricio, “Las Reformas en Detalle”, en Revista Ekos Negocios Ecuador, No. 213, Infomercados, Quito, Enero 2012, pp. 104-107.

Pontón, Carlos, “Nuevos Impuestos en el País”, en Revista Ekos Negocios Ecuador, No. 209, Actualidad, Quito, Septiembre 2011, p. 72.

Revista Vanguardia, *Desconfianza al Impuesto Verde*, Consultado el 29 de julio de 2013, disponible en: http://www.revistavanguardia.com/index.php?option=com_content&view=article&id=197:desconfianza-al-impuesto-verde&catid=56:sondeomania#top-toolbar-article

Revista Vanguardia, *El Sigilo Bancario debe Protegerse*, Consultado el 29 de julio de 2013, disponible en: http://www.revistavanguardia.com/index.php?option=com_content&view=article&id=1281

Revista Vanguardia, *Incertidumbre por los Impuestos*, Consultado el 29 de julio de 2013, disponible en: http://www.revistavanguardia.com/?option=com_content&view=article&id=323&Itemid=117&fontstyle=f-larger

Revista Vistazo, *Reforma Tributaria es una reforma light*, País, Quito, 4 de Diciembre de 2009.

Spurrier Baquerizo, Walter, “¿Más impuestos?”, en El Comercio, Opinión, Columnistas, Quito, 30 de Agosto de 2011.

Spurrier Baquerizo, Walter, “2013: Fisco sólido”, en El Comercio, Opinión, Columnistas, Quito, 18 de Diciembre de 2012.

Spurrier Baquerizo, Walter, “Ceguera”, en El Comercio, Opinión, Columnistas, Quito, 26 de Julio de 2011.

Spurrier Baquerizo, Walter, “Financiando el Bono”, en El Comercio, Opinión, Columnistas, Quito, 6 de Noviembre de 2012.

Spurrier Baquerizo, Walter, “La muralla”, en El Comercio, Opinión, Columnistas, Quito, 13 Diciembre de 2011.

Spurrier Baquerizo, Walter, “Subimos en la tabla”, en El Comercio, Opinión, Columnistas, Quito, 2 de Abril de 2013.

Spurrier Baquerizo, Walter, “Tapetazo”, en El Comercio, Opinión, Columnistas, Quito, 29 de Noviembre de 2011.

8. ANEXOS

Anexo 1: Encuesta

1. ¿Existe calidad interpretativa y argumentativa de los jueces constitucionales que permitan una determinada orientación en el ámbito tributario?

Calidad interpretativa: Entendida como la comprensión integral del significado y alcance de las normas jurídicas, tomando en cuenta el lenguaje literal que utiliza el legislador, el momento histórico en el que se emitió la norma, la realidad social en el momento en que se aplica la norma, la conexión de aquella con el resto del

ordenamiento jurídico, y los objetivos que se pretende conseguir mediante su aplicación.

Calidad argumentativa: Entendida como la exposición de conclusiones apoyadas en razones justificadas, racionales y legítimas que convencan de su veracidad al público al que están destinadas.

2. ¿De qué manera se podrían establecer efectivamente los límites del régimen tributario nacional, en los ámbitos formal y material, en torno a la normativa constitucional y las decisiones de la Corte Constitucional?

3. ¿Cuáles, cree usted, que son las limitaciones más importantes del régimen tributario ecuatoriano que se desprenderían de: a) la Constitución de 2008, b) las leyes existentes, c) los fallos constitucionales sobre la materia, y cuáles podrían ser sus efectos en los derechos de los contribuyentes?

4. ¿La acción extraordinaria de protección contra sentencias o autos definitivos que debe ser conocida y resuelta por la Corte Constitucional constituye o no contradicción a los principios de simplificación, eficacia, celeridad y economía procesal para hacer efectivas las garantías del debido proceso, establecidos en el artículo 169 de la Constitución de la República? Fundamente su respuesta.

“Art. 169.-El sistema procesal es un medio para la realización de la justicia. Las normas procesales consagrarán los principios de simplificación, uniformidad, eficacia, inmediación, celeridad y economía procesal, y harán efectivas las garantías del debido proceso. No se sacrificará la justicia por la sola omisión de formalidades.”

5. ¿La acción extraordinaria de protección contra sentencias o autos definitivos, que en materia tributaria son pronunciados por la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia en recursos de casación, vuelve repetitivo lo ya actuado por los jueces en aplicación de lo dispuesto en el artículo 23 del Código Orgánico de la Función Judicial? Fundamente su respuesta.

“Art. 23.- La Función Judicial, por intermedio de las juezas y jueces, tiene el deber fundamental de garantizar la tutela judicial efectiva de los derechos declarados en la Constitución y en los instrumentos internacionales de derechos humanos o establecidos en las leyes, cuando sean reclamados por sus titulares o quienes invoquen esa calidad, cualquiera sea la materia, el derecho o la garantía exigido. Deberán resolver siempre las pretensiones y excepciones que hayan deducido los litigantes sobre la única base de la Constitución, los instrumentos internacionales de derechos humanos, los instrumentos internacionales ratificados por el Estado, la ley, y los méritos del proceso.

La desestimación por vicios de forma únicamente podrá producirse cuando los mismos hayan ocasionado nulidad insanable o provocado indefensión en el proceso.

Para garantizar la tutela judicial efectiva de los derechos, y evitar que las reclamaciones queden sin decisión sobre lo principal, por el reiterado pronunciamiento de la falta de competencia de las juezas y jueces que previnieron en el conocimiento en la situación permitida por la ley, las juezas y jueces están obligados a dictar fallo sin que les sea permitido excusarse o inhibirse por no corresponderles.”

6. ¿Cómo, por medio del artículo 29 del Código Orgánico de la Función Judicial, en lo relacionado con la interpretación de las normas procesales, se pueden efectivizar los derechos reconocidos por la Constitución de la República, los instrumentos internacionales de derechos humanos y la ley sustantiva o material?

“Art. 29.- Al interpretar la ley procesal, la jueza o juez deberá tener en cuenta que el objetivo de los procedimientos es la efectividad de los derechos reconocidos por la Constitución, los instrumentos internacionales de derechos humanos y la ley sustantiva o material.

Las dudas que surjan en la interpretación de las normas procesales, deberán aclararse mediante la aplicación de los principios generales del derecho procesal, de manera que se cumplan las garantías constitucionales del debido proceso, se respete el derecho de defensa y se mantenga la igualdad de las partes.

Cualquier vacío en las disposiciones de las leyes procesales, se llenará con las normas que regulen casos análogos, y a falta de éstas, con los principios constitucionales y generales del derecho procesal.”

7. ¿Las administraciones tributarias, que pertenecen al sector público, pueden proponer o no la acción extraordinaria de protección contra sentencias o autos definitivos pronunciados por la Sala de lo Contencioso Tributario de lo Fiscal? Fundamente su respuesta.