

SEÑORAS JUEZAS Y SEÑORES JUECES DE LA CORTE CONSTITUCIONAL DEL ECUADOR

Francisco Briones Rugel, en calidad de Director General del Servicio de Rentas Internas conforme lo acredita el Decreto Ejecutivo No. 434 de 31 de mayo de 2022, y en relación a la acción constitucional No. 1-23-UE, Urgencia Económica sobre el Decreto Ley Orgánica para el Fortalecimiento de la Economía Familiar (LEFAM); con el ánimo de realizar un alcance del “*amicus curiae*” que fue presentado con fecha 25 de mayo de 2023, se presentan, además, los siguientes argumentos relacionados al Decreto Ley de Urgencia Económica No. 742 que contiene reformas puntuales a la Ley de Régimen Tributario Interno y al Código Tributario.

El presente *amicus* se enfoca en dos puntos, el primero, dar el criterio del Servicio de Rentas Internas en torno a la constitucionalidad de forma del Decreto Ley para la emisión del dictamen de constitucionalidad; y, el segundo sobre su constitucionalidad de fondo.

Sobre la constitucionalidad de forma:

De acuerdo con el artículo 148 de la Constitución de la República, la expedición del Decreto Ley No. 742 se encuentra circunscrito al dictamen favorable de la Corte Constitucional. Esto implica que, una vez que se encuentra en conocimiento de la Corte Constitucional, le corresponde a esta efectuar un control *ex ante* de la constitucionalidad del decreto ley planteadas por parte del Ejecutivo. Así pues, una vez que se efectúe el referido control de constitucionalidad, el Decreto Ley entraría en vigencia de forma inmediata.

En el contexto referido, resulta necesario recalcar que el Decreto Ley No. 742 remitido tiene como antecedente que el Presidente de la República a través de Decreto Ejecutivo No. 741, disolvió la Asamblea Nacional por grave crisis política y conmoción interna, de conformidad con el artículo 148 de la Constitución de la República del Ecuador. Así pues, la Constitución “*faculta al Presidente de la República a legislar expediendo decretos leyes de urgencia económica, emisión que se condiciona a un dictamen previo de la Corte Constitucional*”.¹

¹ Oyarte Rafael, “Derecho Constitucional Ecuatoriano y Comparado”, Corporación de Estudios y Publicaciones, 2024, pág. 938.

Es entonces claro que la posibilidad de legislar por parte del Presidente de la República a través de Decreto Ley tiene su sustento en el artículo 148 de la Constitución de la República que señala lo siguiente:

“Hasta la instalación de la Asamblea Nacional, la Presidenta o Presidente de la República podrá, previo dictamen favorable de la Corte Constitucional, expedir decretos-leyes de urgencia económica, que podrán ser aprobados o derogados por el órgano legislativo”.

En segundo término, es necesario señalar que el Decreto Ley es de urgencia económica, en la medida que cuenta con los siguientes elementos:² 1) es iniciativa del Presidente de la República en el contexto de la disolución de la Asamblea Nacional por el Decreto Ejecutivo No. 741 de 17 de mayo de 2023; 2) por cuanto el Decreto Ley está calificado como urgente en materia económica por el Presidente de la República; y, 3) se refiere a materia económica, en la medida que se reforman:

- i) La Ley de Régimen Tributario Interno:
 - a. En lo relativo a la rebaja de gastos personales a través del cual se permitirá que exista una tributación acorde a la realidad de los contribuyentes, lo que otorgará a las personas mayor capacidad adquisitiva y dinamizará la economía ecuatoriana;
 - b. Impuesto a la Renta Único a los Operadores de Pronósticos Deportivos lo que permitirá que la Administración Tributaria pueda realizar controles a este tipo de actividad de reciente data cuya naturaleza del negocio obliga a atribuir un régimen especial para incrementar la recaudación de tributos;
 - c. La tabla del Impuesto a la Renta de Personas Naturales y Sucesiones Indivisas, con lo que se racionaliza la carga impositiva de los contribuyentes y mejorar la situación de las familias ecuatorianas
 - d. Exclusión de tarifa 0% IVA de los espectáculos públicos, lo que permitirá tener mayor recaudación de tributos;
 - e. Modificaciones al Régimen Simplificado para Emprendedores y Negocios Populares -RIMPE- en la medida que la realidad

² Rafael Oyarte en su obra Derecho Constitucional Ecuatoriano señala: Para que un proyecto de ley sea tramitado por la vía de urgencia se deben presentar de manera simultánea y unívoca las siguientes condiciones: 1) que el Proyecto sea iniciado por el Presidente de la República; 2) que verse sobre materia económica; y, 3) que sea calificado de urgente por parte del Primer Mandatario.

- actual del Régimen requiere de una reformulación para dar certeza a los contribuyentes;
- ii) El Código Tributario en lo referente al carácter de la información Tributaria, lo que permitirá a la Administración Tributaria Central continuar con el cumplimiento de los compromisos de cooperación internacional a través del cual se puede combatir la evasión fiscal, y tiene un impacto económico dentro de los procesos de control.

Como conclusión de lo referido es evidente que, en cuanto a lo formal, el Decreto Ley tiene un sustento constitucional y fáctico que guarda concordancia con el sistema Jurídico Constitucional ecuatoriano por lo que no existiría inconstitucionalidad en este aspecto.

Sobre la constitucionalidad de fondo:

Para realizar un análisis de constitucionalidad del Decreto Ley puesto a consideración de la Corte Constitucional es necesario que se revisen cada una de las disposiciones normativas planteadas por el Ejecutivo y verificar si estas se encuentran acordes con el sistema constitucional. En este orden de ideas es inminente tener en cuenta que las reformas que se están planteando guardan relación directa con el Régimen Tributario el cual se fundamenta en el artículo 300 de la Constitución de la República. Del mismo modo se deberá tener en cuenta que el propio artículo 300 refiere a que la política Tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables.

Respecto a la reforma al Código Tributario:

El 31 de enero de 2023, la Asamblea Nacional aprobó la nueva Ley Orgánica de Transparencia y Acceso a la Información Pública (LOTAIP) la cual fue publicada en el Registro Oficial de 7 de febrero de 2023. En el artículo 15 de la referida norma establece que se clasificará como información reservada aquella que hubiere sido calificada como tal, de manera expresa, en una ley orgánica vigente.

En este contexto es muy importante tener en cuenta que el Servicio de Rentas Internas posee datos de los contribuyentes sobre sus ingresos, gastos, declaraciones, anexos de gastos, información sobre sus activos y datos bancarios, y demás información que resulta sensible y que el Estado ecuatoriano está obligado de proteger el derecho a la protección de datos personales y la intimidad personal

establecidos en el artículo 66 numeral 19 y 20 de la Constitución de la República del Ecuador.

Resulta necesario señalar que el Servicio de Rentas Internas se constituye en un referente nacional e internacional respecto al uso de la información que posee, y esta imagen justamente se la construye al amparo de la credibilidad de la ciudadanía en la medida que conocen que la información que posee la Administración Tributaria será utilizada exclusivamente para fines tributarios. En este contexto es menester resaltar que el Ecuador es un país adherente al Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales y también forma parte de la Convención Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua cuyo objetivo es promover y facilitar la cooperación internacional a través del Intercambio de Información, lo que permite combatir la elusión y evasión fiscal. Con esta información que se recibe de más de 160 jurisdicciones a nivel global, el Servicio de Rentas Internas puede fortalecer la facultad determinadora de manera mucho más eficiente, con mayor precisión al contar con mayor del exterior que no necesariamente posee el Estado ecuatoriano por medios propios. En este mismo contexto resulta inminente también indicar que actualmente el Ecuador tienen suscrito dos convenios bilaterales para el intercambio de información con Costa Rica y Estados Unidos los cuales requieren que se guarde la reserva de la información que estos países y organismos internacionales comparten con el Estado ecuatoriano.

Teniendo como premisa lo referido es necesario en este punto verificar el texto plasmado en el Decreto Ley No. 742, el cual en su Título II establece la siguiente reforma:

“Artículo 99.- Carácter de la información tributaria.- En el marco de los instrumentos internacionales vigentes, la información y las declaraciones de los contribuyentes, responsables o terceros, relacionadas con las obligaciones tributarias, así como los planes y programas de control que efectúe la Administración Tributaria son de carácter reservado y serán utilizados para los fines propios de la administración tributaria.”

El Decreto Ley, bajo su examen constitucional, dispone en el artículo 17 que la reserva de los planes y controles del SRI se incluya en el Código Tributario, constructo jurídico que consta en la categorización de normativa orgánica y que podría en ese sentido resguardar jurídicamente la categorización de reserva de los procesos de planificación y riesgos tributarios del SRI. Es necesario señalar que sobre estos, la Administración Fiscal prevé sus planes operativos anuales de control

fiscal y que ya consta en el artículo 101 de la Ley de Régimen Tributario Interno, sin embargo, de conformidad con la LOTAIP, resulta imperativo que dicha reserva se eleve a una norma de carácter orgánico como es el Código Tributario.

Por otra parte es necesario resaltar que información que posee la Administración Tributaria, si bien es fundamental para ejecutar las funciones de recaudación y determinación fiscal y en ese ejercicio intente disminuir los rangos de elusión y evasión fiscal, no contradice el derecho al acceso a la información pública ya que no se modifica el inciso segundo del artículo 99 del Código Tributario (referente a la difusión de la información del impuesto pagado o no por los diferentes contribuyentes), ni restringe el derecho a la defensa de los contribuyentes en los procesos de control o que por cada uno de ellos inicie la Administración Tributaria y en cuyos expedientes se incluya e identifique la información que fue sustento para la determinación de ese contribuyente en particular.

Adicionalmente, para la Administración Tributaria, en una economía globalizada, el intercambio de información con otras administraciones tributarias se constituye en eje fundamental para la recaudación de tributos y luchar contra la evasión tributaria. En ese contexto, la categorización de los planes y programas de control como información reservada en un cuerpo normativo que pueda garantizar su estatus jurídico es fundamental para cumplir con los estándares internacionales de intercambio de información³.

Teniendo en cuenta lo hasta aquí señalado, es necesario destacar que además de lo importante de esta disposición normativa, resulta necesaria para cumplir con los principios de **eficiencia y suficiencia recaudatoria** de la Administración Tributaria, por cuanto en el evento que el Servicio de Rentas Internas y en particular el Estado Ecuatoriano, no pueda demostrar un cumplimiento efectivo de los estándares internacionales ante los organismos extranjeros y Estados con los cuales ha suscrito convenios de intercambio de información, se dejará de contar con información necesaria para cumplir con los procesos de control tributario necesarios para luchar contra la evasión fiscal y generar mayor recaudación tributaria, lo que permite obtener ingresos permanentes para financiar los egresos

³ Es importante referir los resultados positivos de la economía nacional en el año 2022 en el que la reactivación económica del país aseguró el incremento de la recaudación tributaria en un 22,8%, lo que permitió el cumplimiento de la meta en 111%; asimismo, se registra crecimiento de las ventas en USD 226,63 mil millones, un poco más del 13,5% en relación con el año 2021.

permanentes conforme el artículo 286 de la Constitución de la República del Ecuador.

Por otro lado, es importante señalar que esta disposición legal no contraría ningún derecho constitucional, sino que más bien garantiza, como lo hemos indicado líneas arriba, los derechos consagrados en el artículo 69 numerales 19 y 20 de la Constitución de la República, por lo que se puede concluir que esta disposición es constitucional por su fondo y urgente en materia económica.

Respecto a las reformas de la Ley de Régimen Tributario Interno:

En cuanto al artículo 3 del Decreto Ley

En primer lugar, nos referiremos a la reforma propuesta y relacionada a la rebaja del Impuesto a la Renta por gastos personales. El Decreto Ley establece que se debe sustituir el segundo artículo innumerado a continuación del artículo 10 de la LRTI por el siguiente:

“Artículo (...).- Las personas naturales gozarán de una rebaja de su Impuesto a la Renta causado por sus gastos personales, aplicable antes de imputar créditos tributarios a los que haya lugar de conformidad con la ley. Para establecer el monto máximo de la rebaja señalada en el inciso anterior se deberán observar las siguientes reglas:

a) Para el caso de personas naturales sin cargas familiares, el monto de la rebaja por gastos personales será equivalente al 18% del menor valor entre: los gastos personales declarados en el respectivo ejercicio fiscal; y, el valor de la canasta familiar básica multiplicado por siete (7).

b) Para el caso de personas naturales con cargas familiares, el monto de la rebaja por gastos personales será equivalente al 18% del menor valor entre: los gastos personales declarados en el respectivo ejercicio fiscal; y, el valor de la canasta familiar básica multiplicado por la cantidad de canastas que le corresponda, según el número de sus cargas familiares, conforme la siguiente tabla:

Número de cargas familiares	Número de canastas familiares básicas
1	9
2	11
3	14
4	17
5 o más	20

c) Para las personas naturales con o a cargo de personas con enfermedades catastróficas, raras y/o huérfanas, el monto de la rebaja por gastos personales será equivalente al 18% del menor valor entre: los gastos personales declarados en el respectivo ejercicio fiscal; y, el valor de la canasta familiar básica multiplicado por veinte (20).

Si el valor de la rebaja aplicada supera al del impuesto a la renta causado no se configurará pago en exceso por la diferencia y, por lo tanto, no generará derecho a devolución para el contribuyente.

Para efectos de este cálculo se considerará el valor de la canasta familiar básica, al mes de enero del ejercicio fiscal respecto del que se liquida el impuesto, según los datos que publique el Instituto Nacional de Estadística y Censos.

Los gastos personales referidos en el presente artículo corresponden a los realizados en el país por concepto de vestimenta, educación, alimentación y salud incluyendo los que correspondan a las mascotas a cargo del sujeto pasivo; así también, los gastos que realice por arriendo o pago de intereses para adquisición de vivienda, el pago de pensiones alimenticias, turismo nacional en establecimientos registrados y con licencia única anual de funcionamiento y arte y cultura; conforme se establezca en el Reglamento respectivo. No obstante, en cualquier caso, deberá excluirse el IVA e ICE de las transacciones.

Para cuantificar la rebaja por gastos personales, se podrán considerar los gastos realizados por cada carga familiar. Se considerarán como cargas familiares a los padres, cónyuge o pareja en unión de hecho e hijos hasta

los 21 años o con discapacidad de cualquier edad, siempre que no perciban ingresos gravados y que sean dependientes del sujeto pasivo.

En el caso de que dos o más contribuyentes tengan las mismas cargas familiares, éstas podrán ser distribuidas entre ellos de forma discrecional, pero, en ningún caso, dos o más contribuyentes podrán considerar a la misma carga familiar para la rebaja por gastos personales.”

Como se puede verificar esta reforma normativa tiene como propósito, cumplir con un concepto de igualdad material previsto en el artículo 66 numeral 4 de la Constitución de la República en la medida que se hacen distinciones razonables en la medida de las cargas familiares de las personas. Esto implica que se está observando, por un lado, el derecho a la igualdad material y, al mismo tiempo, se observa el principio de equidad en la medida en que se toman en cuenta dos consideraciones para el uso de gastos personales, cargas familiares, y personas que tengan o estén a cargo de personas con enfermedades catastróficas, raras y/o huérfana con lo que se cumple el principio de equidad establecido en el artículo 300 Constitución de la República del Ecuador.

De la misma forma, se puede observar que esta reforma obedece al principio de progresividad establecido en el artículo 300 de la Constitución, en la medida en que se puede verificar que las personas que no tienen cargas familiares pueden tener una presión fiscal superior a las que tienen cargas y a las que tienen a su cargo personas con enfermedades catastróficas, raras y/o huérfanas ya que no tienen la obligación de mantener a más personas con sus ingresos. Asimismo, esta reforma cumple con el referido principio de progresividad, toda vez que quien genera más ingresos está obligado a pagar más impuestos.

Se cumplen, por lo tanto, los principios de equidad horizontal y vertical que son ejes fundamentales de la tributación a nivel mundial.

Es importante resaltar que la estructura de rebaja por cargas familiares responde a dos motivaciones:

- a) La primera apunta a los principios de equidad y transparencia. Debe entenderse que la capacidad de contribuir al gasto público del Estado mediante el pago de tributos no puede ser entendida de forma llana y simple, sino todo lo contrario: debe reconocerse las diversas realidades dentro de las cuales se encuentra la conformación familiar y las cargas

familiares. No contemplar este hecho a la hora de tributar, ocasiona que personas con distinta realidad económica tributen de manera similar, lo cual genera distorsiones en la presión fiscal que puede y que debe soportar un contribuyente.

- b) La segunda motivación es alinearse a estructuras aplicadas por países de la región como Argentina, Bolivia, Costa Rica, Honduras, Nicaragua y Uruguay y países con sistemas tributarios más avanzados como España. Estos países reconocen de alguna forma el trabajo de cuidado, concediendo la posibilidad a los contribuyentes de descontarse los gastos necesarios para la sostenibilidad de la vida y producción del ingreso que se grava. Además, esta estructura de impuesto busca disminuir brechas en materia de bienestar y ser más progresiva, al acercarse a la realidad ecuatoriana en donde las familias con dependientes destinan un mayor porcentaje de sus ingresos para el consumo que una familia unipersonal.

La reforma busca reconocer el ingreso familiar y sus necesidades de gasto dentro de la estructura tributaria. A partir del ejercicio fiscal 2022, la rebaja del Impuesto a la Renta por gastos personales considera el valor de la canasta familiar básica vigente al mes de diciembre del ejercicio fiscal declarado. La canasta familiar básica es un indicador económico de frecuencia mensual que permite aproximar el consumo promedio de bienes y servicios de las familias ecuatorianas. No obstante, es necesario considerar que este consumo es el relativo a una familia tipo (cuatro integrantes con 1,6 de perceptores de ingresos).

La reforma propuesta plantea que el monto de deducción de gastos personales de personas naturales esté acorde con el número de cargas familiares, lo cual ayuda a cumplir con el principio de progresividad del régimen tributario y se enfoca en fortalecer la economía familiar. Además, se genera un incentivo para el fortalecimiento de la familia como núcleo de la sociedad, la cultura tributaria y la ciudadanía fiscal, al tiempo que mejoraría el control tributario desde la ciudadanía.

Teniendo en cuenta lo hasta aquí señalado es evidente que el Decreto Ley no es contrario a la Constitución y, por lo tanto, no tiene vicios de fondo, ya que, por el contrario, cumple con conceptos de derecho a igualdad y material y principios constitucionales establecidos en el artículo 300 de la Constitución. Adicionalmente, es urgente promover un sistema fiscal más justo y equitativo para cumplir con los

principios tributarios de progresividad y equidad previstos en la Constitución de la República.

En cuanto al artículo 4 del Decreto Ley

En el artículo 4 del Decreto Ley se establece:

Posterior al artículo 35, agréguese un nuevo capítulo según lo siguiente:

“Capítulo VII-A IMPUESTO A LA RENTA ÚNICO A LOS OPERADORES DE PRONÓSTICOS DEPORTIVOS

Artículo 35.1.- Créase el Impuesto a la Renta Único a los Operadores de Pronósticos Deportivos conforme el presente Capítulo.

Artículo 35.2.- Objeto del impuesto. - Se establece un impuesto a la renta único sobre los ingresos percibidos por los operadores de pronósticos deportivos realizadas a través de internet o cualquier otro medio.

Artículo 35.3.- Hecho generador.- El hecho generador del impuesto será la percepción de ingresos de fuente ecuatoriana por actividades de pronósticos deportivos desarrollados en vivo, a través de internet o cualquier otro medio.

Artículo 35.4.- Ámbito subjetivo.- Se sujetan a este impuesto, en calidad de contribuyentes, las personas naturales y sociedades operadoras de pronósticos deportivos. Se sujetan a este impuesto, en calidad de sustitutos, las personas naturales o sociedades que hagan uso de la plataforma de pronóstico deportivo cuando el operador de dicha plataforma no sea residente fiscal en Ecuador o no tenga establecimiento permanente en el país. El impuesto será administrado por el Servicio de Rentas Internas.

Artículo 35.5.- Base imponible para residentes.- La base imponible, en el caso de los contribuyentes residentes, será el total de los ingresos generados (incluyendo comisiones), menos el total de los premios pagados en ese mismo periodo, siempre que se haya practicado la retención al momento del pago del premio en los porcentajes que se establezcan para el efecto.

Artículo 35.6.- Base imponible para no residentes.- La base imponible del impuesto para sujetos no residentes será el total de los valores pagados por el usuario en cada transacción.

Artículo 35.7.- Tarifa del impuesto.- La tarifa del Impuesto a la Renta Único a los Operadores de Pronósticos Deportivos será del 15%.

Artículo 35.8.- Declaración y pago del impuesto.- Los contribuyentes residentes fiscales en el país deberán presentar mensualmente una declaración del impuesto generado dentro del período anterior. El impuesto deberá ser pagado en los plazos y forma que, mediante resolución de carácter general, establezca la autoridad tributaria administradora del impuesto. Cuando las operaciones gravadas por este impuesto se realicen con sujetos no residentes o sin establecimiento permanente se procederá de la siguiente manera:

a. Si el pago se realiza a través de empresas de cobro, de courier o de remesas al exterior, el usuario del servicio se convertirá en sustituto; y, en consecuencia, dichas empresas percibirán el impuesto al momento de recibir los valores y lo declararán y pagarán a la administración tributaria, en los plazos y formas establecidos por la autoridad tributaria mediante resolución de carácter general.

b. Cuando el pago se realice a través de tarjetas de crédito o débito emitidas por instituciones financieras locales o billeteras electrónicas, las entidades financieras o compañías emisoras de tarjetas de crédito o débito y proveedores locales de estos servicios percibirán el monto correspondiente al tributo, valor que será cargado en el estado de cuenta del tarjetahabiente o usuario, por lo que este último se convertirá en estos casos en sustituto del sujeto pasivo no residente, y será entregado a la autoridad tributaria en los plazos y forma establecidos mediante resolución de carácter general.”

Resulta innegable que las actividades que involucran pronósticos deportivos se configuran como fuentes de ingreso para sus operadoras y, por tanto, actividades tributables en el Estado Ecuatoriano. Sin embargo, por la complejidad en el control de estas transacciones que fundamentalmente se efectúan a través de internet o cualquier otro medio tecnológico, y por la relación directa entre operador y usuario,

resulta difícil la obtención de información verificable por otras fuentes, y, en esa línea, se ha previsto un mecanismo de tributación que, dentro del marco de los principios constitucionales del régimen fiscal, permita la recaudación de impuestos en este sector atendiendo siempre a la naturaleza y complejidad de su actividad económica.

Como se puede observar la creación de del Impuesto a la Renta Único a los Operadores de Pronósticos Deportivos tiene como propósito que las empresas que se dedican a este tipo de actividades tributen en el Ecuador por las actividades económicas que están realizando y, por las cuales, obtienen réditos significativos. En este contexto es necesario resaltar que se establecen también sustitutos del contribuyente cuando la plataforma no es residente en el Ecuador. Esto permite cumplir con el principio de eficiencia recaudatoria establecida en el artículo 300 de la Constitución en la medida que partiendo de la naturaleza de este tipo de actividad económica el Servicio de Rentas Internas tendrá un régimen específico para realizar un control eficiente de los tributos que deben pagar los operadores de pronósticos deportivos.

En este mismo contexto resulta necesario también rescatar que estas disposiciones obedecen al principio de generalidad, puesto que no es concebible que empresas que tienen ingresos de fuente ecuatoriana no tributen en el Ecuador ya que por la naturaleza de su actividad resulta sencillo implementar escudos fiscales que permiten erosionar la base imponible ecuatoriana, por lo que también obedece al principio de equidad frente a todos los ecuatorianos.

Por otro lado, y no menos importante es necesario recalcar que el Decreto Ley establece una diferenciación entre la base imponible de las plataformas residentes y no residentes. Esta diferenciación radica en que la administración tributaria en sus procesos de control deberá actuar al amparo del principio de eficiencia y suficiencia recaudatoria.

Teniendo en cuenta todo lo hasta aquí expuesto, es claro que el artículo 4 del Decreto Ley no contraría ninguna disposición constitucional y más bien se encuentra enmarcada en los mandatos de optimización establecidos en el artículo 300 de la Constitución. Adicionalmente, resulta urgente regularizar en el ámbito tributario una actividad económica que cada vez cuenta con más ingresos y que actualmente no tributa en igualdad de condiciones que el resto de los contribuyentes.

Finalmente, es importante señalar que la creación de un impuesto único para este tipo de actividades no se contrapone a los principios constitucionales, sino que, por el contrario, recoge las mejores prácticas internacionales en materia tributaria, y evita que los operadores de pronósticos deportivos puedan utilizar mecanismos o estructuras de evasión o elusión fiscal estableciendo un régimen sencillo para el cálculo del impuesto.

En cuanto al artículo 5 del Decreto Ley

El artículo 5 del Decreto Ley modifica la tabla de impuesto a la Renta de Personas naturales y Sucesiones indivisas y establece lo siguiente:

“Artículo 5.- En el artículo 36, realícese las siguientes modificaciones: a. En el literal a) reemplácese la tabla por la siguiente:

Fracción básica	Exceso hasta	Impuesto sobre la fracción básica	% impuesto sobre la fracción excedente
0	11.722	0	0%
11.722	14.930	0	5%
14.930	19.385	160	10%
19.385	25.638	606	12%
25.638	33.738	1.356	15%
33.738	44.721	2.571	20%
44.721	59.537	4.768	25%
59.537	79.388	8.472	30%
79.388	105.580	14.427	35%
105.580	En adelante	23.594	37%

b. Añádase un nuevo inciso al final del literal c) con el siguiente texto: “En el caso de operadoras de pronóstico deportivo pagarán la tarifa del 15%. Los beneficiarios pagarán el impuesto único del 15% sobre el valor de cada premio recibido en dinero o en especie por parte de los operadores de

pronósticos deportivos, debiendo estos actuar como agentes de retención de este impuesto.”

Históricamente, el Impuesto a la Renta grava los ingresos depurados de la actividad económica de las personas naturales, sucesiones indivisas y las sociedades. En lo que respecta a las personas naturales, actualmente se establece una rebaja vinculada a los gastos personales. Como se examinó en un acápite anterior, el Decreto Ley propone un marco mayor de deducibilidad de gastos personales realizados por cada carga familiar (padres, cónyuges o parejas en unión de hecho e hijos hasta 21 años o con discapacidad de cualquier edad, siempre que no perciban ingresos gravados y sean dependientes del contribuyente) y justificados, según el Reglamento respectivo. Así pues, es necesario señalar que la modificación de la tabla obedece al principio de progresividad en la medida que, a mayores ingresos, es mayor la capacidad contributiva del contribuyente.

Por otro lado, en este apartado también se incluye la norma relativa al impuesto a la renta único de las operadoras de pronósticos deportivos, la cual guarda entera relación con el artículo 4 analizado líneas arriba. Es por ello que, conforme se analizó anteriormente, estas normas son concordantes con los derechos constitucionales y los mandatos de optimización establecidos en el artículo 300 de la Constitución de la República.

En cuanto al artículo 6 del Decreto Ley

El artículo 6 del Decreto Ley elimina el numeral 11 del artículo 56 de la Ley de Régimen Tributario Interno, el cual excluía como tarifa 0% de IVA a los espectáculos públicos.

Bajo el referido concepto es necesario señalar que es potestad de la Presidencia de la República presentar reformas de orden tributaria, esto bajo el concepto del Poder Tributario concedido por el Sistema Constitucional Democrático del Ecuador. Sin perjuicio de lo señalado esta eliminación del listado de los espectáculos públicos de la tarifa 0% implica que se prioriza bajo ese concepto a productos que corresponden a primera necesidad como transporte, salud, vivienda, servicios públicos, entre otros. En este contexto, los espectáculos públicos no constituyen un producto o servicio de primera necesidad. Al tratarse de un servicio suntuario, el Ejecutivo ha tomado la decisión de gravarlo con tarifa del 12% de IVA. Además, la intención de esta reforma es, de forma secundaria,

incrementar los ingresos por concepto de IVA lo cual se encuentra acorde con el principio de suficiencia recaudatoria establecido en el artículo 300 de la Constitución de la República y permite la sostenibilidad de las finanzas públicas tomando en consideración los recursos que dejará de percibir el Estado por la reforma a la rebaja de gastos personales de impuesto a la renta.

Es importante destacar que la CEPAL y la OCDE recomiendan que todos los beneficios o incentivos tributarios – y la tarifa 0% de IVA es una de ellas – tengan como objetivo fomentar una política social, económica o ambiental deseable, ya que los incentivos o beneficios suponen una pérdida recaudatoria para el Estado. En ese orden de ideas, la tarifa 0% de IVA a los espectáculos públicos no cumple con esos parámetros y, por lo tanto, resulta recomendable eliminar el incentivo concedido, dejándolo exclusivamente para espectáculos artísticos y culturales, que siguen manteniendo la tarifa 0% de IVA.

En cuanto a los artículos 7 al 16 del Decreto Ley

Los artículos comprendidos entre el artículo 7 al 16 del Decreto Ley se relacionan al RIMPE, el cual fue declarado inconstitucional por la propia Corte Constitucional en la Sentencia 110-21-IN/22. Bajo este contexto es importante resaltar que estas modificaciones propuestas al RIMPE permitirán cumplir con los principios de progresividad, simplicidad administrativa. En lo principal se destaca lo siguiente:

En el artículo 7 del Decreto Ley se elimina la frase: *“La sujeción al RIMPE no excluye la aplicación del régimen ordinario, respecto de las actividades no comprendidas en el mismo.”* La eliminación de esta disposición legal permite otorgarle al Régimen Simplificado para Emprendedores y Negocios Populares la **simplicidad administrativa** que requieren hoy por hoy los contribuyentes. En la medida que, en la actualidad, si una persona está bajo el régimen RIMPE y adicionalmente tiene otras actividades excluidas de este régimen debería cumplir sus obligaciones por separado. Con la propuesta normativa presentada si una persona tiene diferentes actividades económicas y entre ellas constan actividades sometidas al RIMPE y otras corresponden al régimen general, automáticamente se excluye del Régimen Simplificado. Esto permitirá dar certeza a los contribuyentes respecto al cumplimiento de sus obligaciones tributarias y el régimen que les resulta aplicable, lo cual también guarda consonancia con lo que dispone el artículo 82 de la Constitución de la República, esto es el derecho a la seguridad jurídica.

En el artículo 8 del Decreto Ley se ha eliminado que el sujeto activo del RIMPE es el Servicio de Rentas Internas, en la medida en que el RIMPE es un Régimen Impositivo especial a través del cual se pretende simplificar el proceso de recaudación y tributación de IVA e Impuesto a la Renta y no se trata de un nuevo impuesto. En este contexto, el artículo 97.2, conforme se encuentra estructurado, es anti técnico, por lo que debe ser corregido para evitar distorsiones y brindar seguridad jurídica a las personas, de conformidad con lo establecido en el artículo 82 de la Constitución de la República.

El artículo 12 del Decreto Ley sustituye la tabla única que para el cálculo del pago del RIMPE diferenciando a los Negocios Populares de los Emprendedores. En esta tabla se puede observar que se ha establecido una progresividad de acuerdo con los ingresos que obtienen bajo el siguiente esquema:

NEGOCIOS POPULARES		
Límite inferior	Límite superior	Impuesto a pagar (cuota en USD)
0,00	2.500,00	0,00
2.500,01	5.000,00	5,00
5.000,01	10.000,00	15,00
10.000,01	15.000,00	35,00
15.000,01	20.000,00	60,00

EMPRENDEDORES			
Límite inferior	Límite superior	Impuesto a la Fracción Básica	Tipo marginal sobre fracción excedente
20.000	50.000	60,00	1,00%
50.000	75.000	360,00	1,25%
75.000	100.000	672,50	1,50%
100.000	200.000	1.047,50	1,75%
200.000	300.000	2.797,52	2,00%

A través de esta reforma normativa se está cumpliendo la progresividad del Régimen, lo cual fue observado por la Corte Constitucional en la Sentencia 110-21-IN/22. En este mismo orden de ideas y conforme se puede observar de las tablas presentadas, existe una progresividad en los tributos en la medida que mientras más gana una persona más pagará. Esta reforma resulta necesaria y urgente para dar cumplimiento a lo señalado por la Corte Constitucional en su sentencia y para que los contribuyentes denominados negocios populares conozcan la carga tributaria a la que estarán sometidos.

El artículo 15 del Decreto Ley establece expresamente que la transferencia de dominio de bienes muebles de naturaleza corporal, derechos y la prestación de servicios efectuada por negocios populares estarán gravados con tarifa IVA 0% y no presentarán declaraciones de IVA. En este contexto es evidente que esta disposición normativa guarda relación con la simplicidad administrativa establecida en el artículo 300 de la Constitución de la República del Ecuador y fomenta las ventas y la actividad económica de los negocios populares que son el sector más vulnerable de la economía formal ecuatoriana.

Por todo lo expuesto es evidente que las reformas presentadas en el Decreto Ley guardan concordancia con los principios constitucionales contenidos en el artículo 300 de la Constitución de la República, así como garantiza el derecho a la seguridad jurídica de los contribuyentes y da cumplimiento a la sentencia de la Corte Constitucional respecto de la progresividad en el pago del impuesto a la renta de los negocios populares.

En cuanto a Disposición General Primera

La Disposición General Primera establece que será inmediata la entrada en vigencia de las disposiciones relativas a la rebaja de gastos personales de impuesto a la renta y la nueva tabla.

La entrada en vigencia inmediata de las normas tributarias referentes al impuesto a la renta de personas naturales tiene como objetivo principal beneficiar a los sujetos pasivos que se ve justificada al constituir una reducción en la carga fiscal de cada contribuyente. A la vez, establece un claro estímulo a la actividad económica y permite el ahorro a las familias, por lo que no causa ningún perjuicio a los contribuyentes, por el contrario, es un beneficio su aplicación inmediata.

Es menester señalar que dentro de los principios que rigen al régimen tributario se encuentra el de irretroactividad. Este principio establece que las leyes no pueden tener efecto retroactivo, es decir, que no pueden aplicarse a hechos que ocurrieron con anterioridad a su vigencia. Sin embargo, este mandato de optimización debe ser leído en concordancia con la regla establecida en el artículo 3 del Código Tributario, el cual establece que las leyes tributarias no podrán ser retroactivas cuando exista perjuicio al contribuyente. En este contexto la irretroactividad de las normas no puede ser entendida como absoluta, sino que principalmente se restringe a cuando esta propone situaciones nocivas, más no cuando son favorables al contribuyente como es el presente caso.

Podríamos considerar que esta disposición busca proteger a contribuyente de los abusos de un Estado fiscalista, más no limitar la aplicación de normas más beneficiosas para los contribuyentes.

La Corte Constitucional de Colombia, en la sentencia C-185 de 1997 señala que:

“Estas normas constitucionales plasman garantías en beneficio de los contribuyentes, pues tienen origen en la necesidad de evitar que un Estado fiscalista abuse de su derecho de imponer tributos y pretenda dar a las normas que nos plasman efecto hacia el pasado. Se trata entonces, de normas favorables al contribuyente y como tales deben ser interpretadas y aplicadas.”

De lo anterior, se identifica que el principio de favorabilidad en materia tributaria tiene su origen en la irretroactividad de las leyes siempre que esto sea en pro del contribuyente, por lo que la entrada en vigor inmediata de esta norma se alinea con el referido principio de favorabilidad.

Conclusión

Señores Jueces Constitucionales, como se ha evidenciado a lo largo del presente *amicus curiae*, consideramos que el Decreto Ley enviado por el Presidente de la República es constitucional por su forma y fondo, por lo que consideramos que es procedente que se dicte un dictamen favorable por parte de la Corte Constitucional.

Resulta importante destacar que la disposición general primera no contraía derechos de las personas, sino más bien los garantiza y responde a los principios

contenidos en el artículo 300 de la Constitución de la República y se alinea con el principio de favorabilidad para los contribuyentes que se recoge doctrinalmente y en jurisprudencia constitucional a nivel regional.

Petición

A fin de exponer con mayor claridad los argumentos antes expuestos, solicito se me permita intervenir en la audiencia que se llevará a cabo el 06 de junio de 2023 a las 10h30 en calidad de *amicus curiae*.

Notificaciones

Notificaciones que nos correspondan las recibiremos en los correos electrónicos: aemedina@sri.gob.ec; jijarae@sri.gob.ec; dfcevallos@sri.gob.ec. Ofreciendo poder o ratificación en esta gestión, para lo cual solicitamos de su autoridad nos conceda un término pertinente, firmamos como abogados del Servicio de Rentas Internas.

Diego Cevallos Izquierdo

Foro: 11-2013-50

Gustavo Jara Estupiñán

Foro: 17-2010-195