

Quito, D.M., 28 de octubre de 2022

CASO No. 110-21-IN y acumulados

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

SENTENCIA No. 110-21-IN/22 y acumulados

Tema: La Corte Constitucional examina la constitucionalidad por la forma y por el fondo de la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y la Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia COVID-19. Una vez efectuado el análisis, la Corte Constitucional concluye que ciertos aspectos del Decreto-Ley contravienen el principio de unidad de materia; que el rango correspondiente a negocios populares de la tarifa del RIMPE contraviene principios tributarios reconocidos en el artículo 300 de la Constitución; que eximir a las personas que se acojan al Régimen Impositivo de Regularización de Activos de la investigación de ciertos delitos contraviene el artículo 195 de la Constitución; y, que la exención del pago del impuesto a la herencia a quienes mantienen un vínculo de primer grado de consanguinidad con el causante o al cónyuge sobreviviente, en caso de no existir hijos que accedan a la masa hereditaria, contraviene el derecho a la igualdad y no discriminación.

INDICE

I. Antecedentes	3
II. Competencia	6
III. Normas impugnadas	6
IV. Alegaciones de las partes	7
4.1. Fundamentos y pretensión de la acción	7
4.1.1. Argumentos sobre la presunta inconstitucionalidad por la forma	7
4.1.2. Argumentos sobre la presunta inconstitucionalidad por el fondo	9
<i>Sobre las contribuciones temporales para el impulso económico post COVID-19</i>	9
<i>Sobre el RIVUT</i>	10
<i>Sobre las presuntas afectaciones a las personas que habitan en zonas fronterizas</i>	12
<i>Sobre las reformas al impuesto a la renta</i>	13
<i>Sobre las reformas al impuesto a la herencia</i>	15
<i>Sobre la introducción del RIMPE</i>	16
<i>Sobre la transacción en materia tributaria</i>	16
<i>Sobre las reformas a la Ley de Hidrocarburos</i>	17
<i>Sobre las reformas al Código Orgánico Monetario y Financiero</i>	18
<i>Sobre la disposición general séptima del Decreto-Ley</i>	18
4.2. Contestación a la demanda	19
4.2.1. Argumentos de la Presidencia de la República	19
<i>Sobre la presunta inconstitucionalidad del Decreto-Ley por la forma</i>	19
<i>Sobre la presunta inconstitucionalidad del Decreto-Ley por el fondo</i>	20

4.2.2. ARGUMENTOS DE LA Asamblea Nacional	24
<i>Sobre la presunta inconstitucionalidad del Decreto-Ley por la forma</i>	24
<i>Sobre la presunta inconstitucionalidad del Decreto-Ley por el fondo</i>	25
4.2.3. ARGUMENTOS DE LA Procuraduría General del Estado	26
V. Consideraciones y fundamentos de la Corte Constitucional	26
5.1. Análisis de constitucionalidad por la forma	27
5.1.1. Sobre la presunta inconstitucionalidad del Decreto-Ley por haber sido emitido en contravención al procedimiento establecido en el artículo 140 de la CRE	27
5.1.2. Sobre la presunta contravención del Decreto-Ley al principio de unidad de materia establecido en el artículo 136 de la CRE	33
<i>Sobre la conexidad temática en el Decreto-Ley</i>	34
<i>Sobre la conexidad teleológica en el Decreto-Ley</i>	37
<i>Sobre la conexidad sistemática en el Decreto-Ley</i>	39
5.2. Análisis constitucional por el fondo	39
5.2.1. Sobre los cargos relativos a la reforma del impuesto a la renta de personas naturales	39
<i>5.2.1.1. Sobre la presunta inconstitucionalidad de las reformas a la tabla de ingresos del impuesto a la renta de personas naturales a partir del artículo 43 numeral 1 del Decreto-Ley por contravenir los principios de equidad tributaria, progresividad y capacidad contributiva</i>	39
<i>5.2.1.2. Sobre la presunta inconstitucionalidad del artículo 43 numeral 1 del Decreto-Ley por contravenir el principio de no confiscatoriedad</i>	45
<i>5.2.1.3. Sobre la presunta inconstitucionalidad de los artículos 39 numeral 5 y 40 del Decreto-Ley por contravenir el principio de no regresividad</i>	47
5.2.2. Sobre la presunta incompatibilidad del RIMPE con los principios de capacidad contributiva y progresividad previstos en el artículo 300 de la CRE	51
5.2.3. Sobre la presunta inconstitucionalidad del artículo 43 numeral 2 del Decreto-Ley relativo al impuesto a la herencia, por contravenir el derecho a la igualdad y no discriminación	58
5.2.4. Sobre la presunta inconstitucionalidad de la introducción de la transacción en materia tributaria	61
5.2.5. Sobre la presunta inconstitucionalidad del artículo 194 del Decreto –Ley, relativo al incremento en el porcentaje de acciones o participaciones para determinar si es persona con propiedad con influencia	63
5.2.6. Sobre la presunta inconstitucionalidad de los artículos 33, 39 numeral 3, 117 y 120 del Decreto-Ley, relativos a las exoneraciones y deducciones en la franja fronteriza, por contravenir el derecho a la vida digna y al trabajo	66
5.2.7. Sobre la presunta inconstitucionalidad de normas que regulan el RIVUT	69
<i>5.2.7.1. Sobre la presunta inconstitucionalidad de los artículos 23 y 27 del Decreto-Ley por contravenir el derecho al acceso a la información pública</i>	71
<i>5.2.7.2. Sobre la presunta inconstitucionalidad del artículo 25 del Decreto-Ley por contravenir el artículo 195 de la CRE</i>	74
<i>5.2.7.3. Sobre la presunta inconstitucionalidad del artículo 25 del Decreto-Ley por contravenir el derecho y principio de igualdad y no discriminación</i>	76
VI. Efectos de la sentencia	81

VII. Decisión 82

I. Antecedentes

1. El 30 de noviembre de 2021, Yaku Sacha Pérez Guartambel, por sus propios derechos, presentó una acción pública de inconstitucionalidad impugnando la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y la Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia COVID-19, promulgada a través de decreto-ley (“Decreto-Ley”) (causa No. 110-21-IN). Por sorteo realizado en la misma fecha, le correspondió el conocimiento de la presente causa a la jueza constitucional Karla Andrade Quevedo.
2. En auto de 17 de diciembre de 2021, la Sala de Admisión de la Corte Constitucional admitió a trámite la presente acción, negó el pedido de suspensión provisional del acto normativo impugnado y dispuso correr traslado a la Asamblea Nacional, a la Presidencia de la República y a la Procuraduría General del Estado, a fin de que intervengan defendiendo o impugnando la constitucionalidad de la norma impugnada. Asimismo, solicitó a la Asamblea Nacional y a la Presidencia de la República remitir el expediente con los informes y documentos que dieron origen a esta norma.
3. El 13 de diciembre de 2021, se presentaron demandas de acción pública de inconstitucionalidad impugnando el Decreto-Ley por parte de: (i) Joao Aaron Acuña Figueroa y otros¹, asambleístas electos por el movimiento político Unión por la Esperanza (UNES), por sus propios derechos (causa No. 118-21-IN); (ii) Geovanni Javier Atarihuana Ayala, Natasha Sashenka Rojas Pilaquinga y Nelson Armando Erazo, por sus propios derechos (causa No. 119-21-IN); y, (iii) Mario Fernando Ruíz Jácome, Peter Fernando Calo Caisalitín, Joel Eduardo Abad Verdugo, Mireya Katerine Pazmiño Arregui, por sus propios derechos, y Leonidas Iza Salazar, por sus propios derechos y en calidad de presidente de la Confederación de Nacionalidades Indígenas del Ecuador (CONAIE) (causa No. 120-21-IN).
4. El 15 de diciembre de 2021, Juan Edmundo Jordán Maruri, en calidad de

¹ José Agualsaca Guamán, Pamela Alejandra Aguirre Zambonino, Ferdinan Arturo Álvarez Zambrano, María Vanessa Álava Moreira, Ronny Xavier Aleaga Santos, Marcos Humberto Alvarado Espinel, Alexandra Manuela Arce Plúas, María Fernanda Astudillo Barrezueta, Lenin Daniel Barreto Zambrano, Janeth Paola Cabezas Castillo, Fernando Ricardo Cedeño Rivadeneira, José Ricardo Chávez Valencia, Comps Pasacaio Córdova Díaz, Raisa Irina Corral Álava, Pierina Sara Mercedes Correa Delgado, Roberto Emilio Cuero Medina, Esther Adelina Cuesta Santana, Victoria Tatiana Desintonio Malave, Eugenia Sofía Espín Reyes, Luisa Magdalena González Alcívar, Ronal Eduardo González Valero, Ana Cecilia Herrera Gómez, Marcela Priscila Holguín Naranjo, Fausto Alejandro Jarrín Terán, Xavier Andrés Jurado Bedran, Lenin Lara Rivadeneira, Juan Cristóbal Lloret Valdivieso, Blasco Remigio Luna Árevalo, Gustavo Enrique Mateus Acosta, Rosa Belén Mayorga Tapia, Patricia Monserrate Mendoza Jiménez, Lenin Francisco Mera Cedeño, Lyne Katiuska Miranda Giler, María Gabriela Molina Meléndez, Christian Pabel Muñoz López, Silvia Patricia Núñez Ramos, Johanna Cecibel Ortiz Villavicencio, Mónica Estefanía Palacios Zambrano, Ana María Raffo Guevara, Mariuxi Cleopatra Sánchez Sarango, Ricardo Ulcuango Farinango, Jhajaira Estefanía Urresta Guzmán, José Luis Vallejo Ayala, Rebeca Viviana Veloz Ramírez, Carlos Víctor Zambrano Landin y Eduardo Mauricio Zambrano Valle.

vicepresidente del directorio de la Cámara Provincial de Turismo del Guayas, actuando en reemplazo temporal del presidente, presentó una acción pública de inconstitucionalidad impugnando el Decreto-Ley (causa No. **124-21-IN**).

5. En autos de 21 y 24 de enero de 2022 y 21 de marzo de 2022, la Sala de Admisión de la Corte Constitucional admitió a trámite las causas No. **118-21-IN**, **119-21-IN**, **120-21-IN** y **124-21-IN**, y las acumuló a la causa No. 110-21-IN.
6. El 03 de febrero de 2022, Wilson Rafael Galarza Solis, por sus propios derechos, presentó una acción pública de inconstitucionalidad impugnando el Decreto-Ley (causa No. **11-22-IN**), y esta fue admitida a trámite y acumulada a la causa No. 110-21-IN el 11 de marzo de 2022.
7. El 18 de febrero de 2022, Dina Maribel Farinango Quilumbaquin, por sus propios derechos, presentó acción pública de inconstitucionalidad impugnando el Decreto-Ley (causa No. **15-22-IN**), la cual fue admitida y acumulada a la causa No. 110-21-IN por la Sala de Admisión, el 03 de junio de 2022.
8. El 08 de marzo de 2022, Gustavo Vallejo Fierro y Elsa Guerra Rodríguez, en calidad de presidente y secretaria ejecutiva del Partido Socialista Ecuatoriano, presentaron un escrito en calidad de *amicus curiae* dentro de la causa No. 110-21-IN.
9. El 08 de abril de 2022, Ramiro Vladimir Narváez Garzón, por sus propios derechos, presentó acción pública de inconstitucionalidad impugnando el Decreto-Ley (causa No. **28-22-IN**), misma que fue admitida a trámite y acumulada a la causa No. 110-21-IN, el 20 de mayo de 2022.
10. El 18 de abril de 2022, Mónica Estefanía Palacios Zambrano y otros asambleístas² presentaron una acción pública de inconstitucionalidad impugnando el Decreto-Ley (causa No. **31-22-IN**), la cual fue admitida y acumulada a la causa No. 110-21-IN, el 20 de mayo de 2022.
11. El 19 de mayo de 2022, Gayne Villagómez Weir, Jorge Abraham Elias Cáceres Echeverría y César Sacoto Sánchez, en calidad de integrantes del colectivo Frente de Defensa Petrolero Ecuatoriano y por sus propios derechos, presentaron una acción pública de inconstitucionalidad impugnando el Decreto-Ley (causa No. **45-22-IN**). Esta demanda fue admitida el 28 de julio de 2022 y acumulada a la causa No. 110-21-IN³.

² Mariuxi Cleopatra Sánchez Sarango, Eugenia Sofía Espín Reyes, Silvia Patricia Núñez Ramos, Jahaira Estefanía Urresta Guzmán, Comps Pascacio Córdova Díaz, Luisa Magdalena González Alcívar, Ana María Raffo Guevara, Ana Cecilia Herrera Gómez, Rebeca Viviana Veloz Ramírez, Pamela Alejandra Aguirre Zambonino y Marcela Priscila Holguín Naranjo.

³ La causa No. 45-22-IN fue recibida en el despacho de la jueza sustanciadora el 18 de agosto de 2022, conforme el memorando No. CC-SG-2022-456 de la Secretaría General del Organismo que consta a foja 16 del expediente constitucional.

12. En auto de 02 de agosto de 2022, la jueza sustanciadora avocó conocimiento de las causas No. 110-21-IN, No. 118-21-IN, No. 119-21-IN, No. 120-21-IN, No. 124-21-IN, No. 11-22-IN, No. 15-22-IN, No. 28-22-IN y No. 31-22-IN. Asimismo, requirió que la Asamblea Nacional dé contestación a las demandas presentadas dentro de las causas No. 118-21-IN, No. 15-22-IN, No. 124-21-IN, No. 31-22-IN y No. 28-22-IN; que la Procuraduría General del Estado dé contestación a la demanda presentada dentro de la causa No. 118-21-IN; que el Ministerio de Economía y Finanzas y el Servicio de Rentas Internas (“SRI”) remitan informes técnicos respecto de las demandas presentadas; y, convocó a audiencia pública telemática para el día 16 de agosto de 2022.
13. El 11 de agosto de 2022, Héctor Darío Borja Taco, en calidad de director de patrocinio legal y delegado del ministro de energía y minas, presentó un escrito en calidad de *amicus curiae* dentro de la causa No. 110-21-IN.
14. Con fechas 11 y 15 de agosto de 2022, Juan Carlos Herrera Mera, coordinador general jurídico encargado del Ministerio de Economía y Finanzas, y Francisco Briones Rugel, director general del SRI, remitieron los informes técnicos requeridos en auto de 02 de agosto de 2022.
15. El 16 de agosto de 2022, se realizó la audiencia pública telemática convocada dentro de la presente causa a la que comparecieron: (i) Yaku Pérez Guartambel (causa No. 110-21-IN); (ii) Esther Cuesta Santana, Ramiro Rivadeneira Silva y Ana María Raffo (causa No. 118-21-IN); (iii) Natasha Sashenka Rojas, Nelson Armando Erazo, Isaac Avellán y Sebastián Cevallos (causa No. 119-21-IN); (iv) César Freire Ortiz y Belén Aguirre (causa No. 120-21-IN); (v) Miguel Hernández Terán (causa No. 124-21-IN); (vi) César Eduardo García Rodríguez (causa No. 11-22-IN); (vii) Marcos Alexander Ortiz Muñoz (causa No. 15-22-IN); (viii) Diego José Ruiz Naranjo y Ramiro Vladimir Narváez Garzón (causa No. 28-22-IN); (ix) Mónica Estefanía Palacios Zambrano, Ronny Sebastián Espinosa Ruiz y Pablo Esteban Andino Garnica (causa No. 31-22-IN); (x) Yolanda Salgado Guerrón, Joaquín Ponce Díaz y Gabriela Carrasco Puyol, por parte de la Presidencia de la República; (xi) Edgar Lagla y Diana Naranjo, por parte de la Asamblea Nacional; (xii) Jenny Karola Samaniego Tello, por parte de la Procuraduría General del Estado; (xiii) Daniel Roberto Falconí Heredia, Olga Susana Nuñez Sánchez y Mariné Dávila, por parte del Ministerio de Economía y Finanzas, en calidad de *amicus curiae* convocado; (xiv) Gustavo Jara Estupiñán, Ramiro Muela Noroña, Alejandra Pozo, Diana Chilinguina Carvajal y Javier Molina Herrera por parte del SRI, en calidad de *amicus curiae* convocado; y, (xv) Pablo Villegas Landázuri, por parte del Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, en calidad de *amicus curiae* convocado.
16. Con fechas 17, 18 y 19 de agosto de 2022, María Lastenia Naranjo y otros⁴, como miembros del colectivo Asamblea Ciudadana “Plaza del Teatro”; Ronald Sebastián

⁴ Miriam Susana Santana Balcazar, Jessica Patricia Peña Ojeda, Napoleón Fernando Toaquiza Villacís y Mónica Jeannette Cadena Morán.

Racines Estévez y Andrés Sebastián Mena Pacheco, por sus propios derechos, presentaron escritos en calidad de *amicus curiae*.

17. En auto de 26 de agosto de 2022, la jueza sustanciadora avocó conocimiento de la causa No. 45-22-IN y requirió que la Procuraduría General del Estado dé contestación a la demanda presentada dentro de la referida causa.
18. El 29 de agosto de 2022, Marco Antonio Rodríguez Proaño, en calidad de vicepresidente ejecutivo y representante legal de la Asociación de Bancos del Ecuador, presentó un escrito en calidad de *amicus curiae*.
19. Finalmente, en auto de 05 de septiembre de 2022, la jueza sustanciadora, a fin de contar con los elementos necesarios para mejor resolver, solicitó a la Presidencia de la República y a la Superintendencia de Bancos, un informe técnico respecto de la presunta inconstitucionalidad de los artículos 193 y 194 del Decreto – Ley. Este pedido fue cumplido los días 7 y 9 de septiembre de 2022, respectivamente.
20. El 20 de septiembre de 2022, Bolívar Figueroa Martínez, en calidad de abogado autorizado por el ministro de producción, comercio exterior, inversiones y pesca, presentó un escrito en calidad de *amicus curiae*.
21. El 25 de octubre de 2022, Ricardo Alberto Velasco Cuesta y Patricio José Miguel Quevedo Vergara presentaron un escrito en calidad de *amicus curiae*.

II. Competencia

22. El Pleno de la Corte Constitucional es competente para conocer y resolver las acciones públicas de inconstitucionalidad planteadas contra actos normativos de carácter general emitidos por órganos y autoridades del Estado, de conformidad con el numeral 2 del artículo 436 de la Constitución de la República del Ecuador (“CRE”), en concordancia con los artículos 74 al 98 de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional (“LOGJCC”).

III. Normas impugnadas

23. Los accionantes demandan la inconstitucionalidad de la totalidad del Decreto-Ley por la forma; y, por el fondo, alegan la inconstitucionalidad de los artículos 3, 4, 5 y 9 (Contribuciones Temporales para el Impulso Económico Post COVID-19); 15-29 (Régimen Impositivo Voluntario, Único y Temporal para la Regularización de Activos en el Exterior); 31-40 y 43 (reformas al impuesto a la renta y al impuesto a la herencia); 33, 39 numeral 3, 117 y 120 (presuntas afectaciones a las personas que habitan en zonas fronterizas); 56 numerales 1-16, 70, 72 numeral 6, 80, 81, 84, 107 y 108 (transacción en materia tributaria); 66 (Régimen Simplificado para Emprendedores y Negocios Populares); 133, 139 y 144 (reformas a la Ley de Hidrocarburos); 193 y 194 (reformas al Código Orgánico Monetario y Financiero) y

la disposición general séptima del Decreto-Ley.

IV. Alegaciones de las partes

4.1. Fundamentos y pretensión de la acción

4.1.1. Argumentos sobre la presunta inconstitucionalidad por la forma

24. Los accionantes sostienen que la norma impugnada es incompatible con el artículo 140 inciso tercero de la CRE, debido al tratamiento legislativo que se le dio al Proyecto de Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia Covid-19 (“**Proyecto de Ley**”). Explican que: (i) la moción de aprobación del Proyecto de Ley no fue acogida por el Pleno de la Asamblea Nacional al haber obtenido 88 votos en contra, (ii) la moción de negación del informe de mayoría fue aprobada con 90 votos y se negó la moción que planteaba su reconsideración, y (iii) no se aprobó el informe de minoría. Por lo tanto, a su consideración, toda vez que no se aprobó el Proyecto de Ley y que se negaron los informes de mayoría y minoría (que contenían el Proyecto de Ley), este “[...] *NO FUE APROBADO, NO FUE MODIFICADO Y SI FUE NEGADO por la mayoría absoluta del pleno de la Asamblea Nacional*”.
25. Sostienen que, a pesar de que la moción de negar y archivar el Proyecto de Ley no fue aprobada, aquello no era necesario, puesto que “[...] *una de las hipótesis que prevé la [CRE] en el artículo 140 (la no aprobación del proyecto de ley económico urgente) ya se había consolidado, ya se había configurado, con la negación al texto íntegro del proyecto de ley*”, por lo que no correspondía que el Presidente de la República lo promulgue como decreto-ley y ordene su publicación en el Registro Oficial. A su decir, el acto contenido en el Oficio Nro. 132-SGJ-210189, por el cual se dispuso la promulgación del Decreto-Ley, resulta ilegal e inconstitucional.
26. Tras citar el artículo 1 de la CRE, señalan que no se respetó la jerarquía de normas y precisan que la CRE está por encima de la voluntad del ejecutivo. Asimismo, citan el contenido de los artículos 3 numerales 1 y 8; 10; 11 numerales 1, 3, 4, 5, 8 y 9; 424; 425; 426; 427; y, 428 de la CRE y expresan que ninguna autoridad puede inobservar o violar normas constitucionales, incluyendo los procedimientos normados en la CRE.
27. Agregan que, para el nacimiento de una norma y para que esta goce de eficacia jurídica, se debe observar la lealtad procesal y la legitimidad procedimental, pues “[...] *lo que carece de eficacia jurídica no puede entrar en vigencia y tener validez alguna, así lo determina la [CRE] en su Art. 425*”.
28. Por otro lado, los accionantes sostienen que la norma impugnada es incompatible con el principio de unidad de materia establecido en el artículo 136 de la CRE. Alegan que el Régimen Impositivo Voluntario, Único y Temporal para la Regularización de Activos en el Exterior (“**RIVUT**”) “[...] *rompe radicalmente la unidad de materia*

exigida constitucionalmente [...]. En efecto, no hay ningún hilo conductor entre los proclamados propósitos de desarrollo económico y sostenibilidad fiscal ‘TRAS LA PANDEMIA COVID-19’ y el verdadero propósito de regularizar la irregularidad de los dineros posiblemente mal habidos y que están en el exterior al cierre de diciembre del año 2020’. Por ello, consideran que el régimen no tiene conexidad teleológica, temática ni sistemática con el resto del Decreto-Ley.

29. De forma particular, establecen que el artículo 25 del Decreto-Ley (parte del RIVUT) es contrario al principio de unidad de materia, puesto que se aleja del “*núcleo temático principal*” al ser de carácter penal y establecer “*excusas absolutorias*”. Por esta razón, consideran que no tiene: (i) conexidad temática con el cuerpo normativo al que pertenece, cuya materia es la económica y tributaria; (ii) conexidad teleológica, puesto que no busca ninguno de los objetivos para los cuales fue creado el Decreto-Ley; (iii) conexidad sistemática, puesto que el artículo 17 del Código Orgánico Integral Penal (“COIP”) determina que las normas penales establecidas en otros cuerpos normativos no tendrán validez y no encaja con el contexto del Decreto-Ley que es económico y tributario.
30. Además, establecen que las reformas a la Ley Orgánica de Régimen Especial de Galápagos tampoco tienen relación con el núcleo temático de materia económica y tributaria y que esta situación consta desde la exposición de motivos. En tal sentido, mencionan que no se ha establecido de forma concreta “[...] *la conexidad de la reforma de esta ley con relación a materia económica o tributaria, más bien dicha reforma atenta contra el principio de participación ciudadana consagrado en el numeral 4 del artículo 3 de la Ley de Régimen Especial de la provincia de Galápagos, ya que dicho principio obliga a participar a todos los ciudadanos y ciudadanas en las decisiones, futuras planificaciones y gestiones que se desarrollen en el Régimen Especial de Gobierno de Galápagos y en el presente sobre la reforma a (sic) dicho en (sic) caso nunca se tomó en consideración el requisito (sic) cuerpo normativo, mismo que no tiene relación a (sic) materia económica, financiera o tributaria*”.
31. Posteriormente, hacen referencia al artículo 104 del COOTAD y al objeto de la Ley Orgánica de Régimen Especial de Galápagos y establecen que “[...] *no tiene sentido intentar vincular esta reforma a un cuerpo normativo que tiene relación a materia económica, financiera y tributaria*”. Por esto, estiman que no existiría conexidad temática de estas reformas con el carácter económico, financiero y tributario del Decreto-Ley.
32. Asimismo, alegan que la reforma a la Ley Orgánica de Régimen Especial de Galápagos no cumple el criterio de conexidad teleológica, puesto que “[...] *la parte pertinente del artículo 113 referente a la titularidad de los permisos de operación de embarcación turística, no tiene relación a la sostenibilidad de finanzas públicas, ya que su orientación tiene un objetivo de carácter jurídico-administrativo*”. De igual manera, mencionan que “[...] *al intentar plasmar con este artículo reestructurar impuestos que desincentivan la inversión [...] es totalmente contrario al objetivo del*

núcleo temático de una ley de carácter económico y tributario” (sic).

33. Respecto de los artículos 131-146 y la disposición transitoria décimo primera del Decreto-Ley, que se refieren a reformas a la Ley de Hidrocarburos, señalan que se inobserva el principio de supremacía constitucional, establecido en el artículo 424 de la CRE, pues: “[...] *el Presidente de la República, el 07 de junio de 2021, a través del Decreto Ejecutivo 095, estableció “acciones inmediatas” que se debían tomar, dentro de los primeros 100 días, en materia de hidrocarburos, entre las que se previó, la modificación y/o traslación de los contratos petroleros de prestación de servicios a la modalidad de participación, conforme lo establece el artículo 2 de dicho Acuerdo Ministerial. La intención del Ejecutivo, según el Acuerdo Ministerial, es establecer los lineamientos de la política pública de hidrocarburos; sin embargo, se evidencia que a través de la expedición de este acuerdo ministerial, modificó las dispersiones (sic) de la ley de hidrocarburos, al incorporar al ordenamiento jurídico los contratos de participación, en materia petrolera y el proceso que debe seguirse para que las empresas puedan optar por el cambio de modalidad en los contratos, contrariando así el principio de reserva de ley*”. A partir de ello, señalan que se produjo un vicio de procedimiento por parte del Presidente de la República y una transgresión al principio de jerarquía normativa, considerando que un acuerdo ministerial no puede modificar la ley.
34. Finalmente, los accionantes afirman que se inobserva el principio de unidad de materia, puesto que “[...] *la reforma a la ley de hidrocarburos no guarda un sentido de conexidad con las reformas tributarias propuestas por el Presidente de la República (sic), esto debido a que en el tratamiento del proyecto de ley, no se evidenció cómo la reforma fiscal tenía vinculación con el cambio de modalidad contractual de los contratos petroleros, por lo que, esta parte del proyecto de ley, no debía ser tratado por la vía de la urgencia económica, sino por la ordinaria y la Comisión Especializada en su tratamiento era la Comisión de Biodiversidad*”.

4.1.2. Argumentos sobre la presunta inconstitucionalidad por el fondo

Sobre las contribuciones temporales para el impulso económico post COVID-19

35. Los accionantes citan los artículos 3, 4 y 5 del Decreto-Ley, referentes a las contribuciones temporales para el impulso económico, y manifiestan que “[...] *está[n] en contra de normas constitucionales que disponen entre otros principios la equidad transparencia (sic) cómo (sic) disponer (sic) el artículo 300 de la Constitución del Ecuador*”.
36. Hacen referencia a los artículos 5 y 9 del Decreto-Ley y señalan que existe “[...] *un desajuste en la presente ley, quienes más tienen, van pagando menos y quienes menos tienen van pagando más. Debería realizar un ajuste a la tabla de persona natural o de persona jurídica a fin de que sea más justa, procurando que los efectos en los tributos sean progresivos, como lo norma el pago de impuesto a la renta de personas*

naturales”.

Sobre el RIVUT

37. Los accionantes sostienen que es incompatible con los artículos 1, 11 numeral 2, 66 numeral 4 y 300 de la CRE (en particular, el principio de transparencia) debido a que, a su decir, el RIVUT es contrario al accionar del Estado en contra de defraudaciones tributarias y aduaneras. Alegan que “[...] [s]e darán por cumplidas las obligaciones de impuesto a la renta y salida de divisas, *sobra (sic) lo incluido en la declaración. El SRI no podrá establecer sanciones ni cobro de intereses ni multas. No se iniciarán procesos de investigación penal por delitos de enriquecimiento ilícito privado no justificado, defraudación tributaria ni aduanera”.*
38. En lo que concierne al artículo 15 del Decreto-Ley, señalan que este permite “[...] *legalizar todos los activos, acciones, dineros y el conjunto de bienes muebles, inmuebles patrimoniales sin saber su procedencia si son lícitos o ilícitos de personas naturales o jurídicas”.* Agregan que quien se enriqueció injustificadamente y mantuvo sus activos en el exterior *“habrá convertido gracias a este régimen, lo irregular en regular”.*
39. Sobre los artículos 17 y 18 del Decreto-Ley, advierten que se legaliza lo “[...] *ilegal, bastará con una declaración juramentada que el sujeto pasivo deberá presentar ante el SRI”.*
40. Respecto de la tarifa del RIVUT prevista en el artículo 22 del Decreto-Ley, señalan que su bajo porcentaje (entre 3.5% y 5.5%) ahonda la desigualdad entre “[...] *el régimen tributario impuesto por esta ley y este gracioso régimen impositivo voluntario, único y temporal para la regularización de activos en el exterior”.* Explican que mientras los ciudadanos de clase media estarían siendo privados de las deducciones del impuesto a la renta, quienes -posiblemente- han defraudado al fisco solo pagarían una *“tarifa pírrica”.* Señalan que “[...] *con el pago del 3,5% prácticamente queda legalizado los dineros (sic) de dudosa procedencia, sin investigar si provienen blanqueo (sic) de capitales, narcotráfico, defraudación, enriquecimiento ilícito y más actividades contrarias a la Constitución, que se encuentren en el exterior”.*
41. Hacen referencia a la declaración juramentada reservada del artículo 22 del Decreto-Ley, así como a los artículos 23, 24, 25 y 27 del mismo y señalan que los artículos 23 y 27 del Decreto-Ley contravienen el principio de transparencia establecido en el artículo 300 de la CRE. A su criterio, el contenido de las normas “[...] *pretende ‘legalizar’ capitales que se encuentran en el extranjero”* y busca “[...] *asegurar el sigilo dentro de la ‘regularización’ de capitales, por un lado en el contenido de la Declaración Juramentada mismo que tiene el carácter de ‘reservada’ así como en torno a la identidad y demás información sobre los sujetos pasivos”*, que se regula en el Capítulo II de la norma impugnada, relativo al impuesto único y temporal para la

regularización de activos en el exterior.

42. Por otra parte, alegan que los artículos 22, 23 y 25 de la norma impugnada contravienen el principio constitucional de igualdad y no discriminación, pues “[...] *existen quienes deben responder de manera obligada [...] ante el cometimiento de delitos [...] y, por otra parte, quienes no pueden ser susceptibles de aplicación del mismos COIP [sic]*”. Añaden que estos artículos transgreden el artículo 7 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos y los artículos 83, 11 numeral 4, 424, 426 y 82 de la CRE.
43. Establecen que el artículo 25 prohíbe al SRI establecer sanciones o proceder al cobro de intereses y multas para quienes se acojan al RIVUT, mientras que, respecto del resto de contribuyentes que también incumplieron obligaciones tributarias, sí procede el cobro de multas e intereses. Además de ello, el Decreto-Ley prohibiría el inicio de procesos de investigación penal por los delitos de enriquecimiento injustificado y defraudación aduanera y tributaria para quienes se acogen al régimen, lo cual confirma la desigualdad con el resto de los contribuyentes. Por lo que, consideran que este régimen, en realidad, pretende eximir a sus beneficiarios de responsabilidad.
44. Los accionantes consideran que el artículo 25 del Decreto-Ley es incompatible con la seguridad jurídica “[...] *por la incongruencia e incertidumbre que nace al regular supuestos jurídicos mediante excusas absolutorias que no se encuentran expresamente en el Código Orgánico Integral Penal*”. Asimismo, mencionan que es incompatible con el artículo 195 de la CRE dado que “[i]mpide que la Fiscalía General del Estado ejerza con libertad su función investigativa, lo cual constituye, además, una injerencia al andamiaje de la administración de justicia penal [...] *permitiendo que personas que han defraudado al fisco o se hayan enriquecido sin justificación, no respondan por sus actos delictivos relación (sic) con las normas que lo integran*”.
45. Señalan que el artículo 27 del Decreto-Ley sería contrario al derecho de acceso a la información pública previsto en el artículo 18 de la CRE, puesto que declara la confidencialidad de la información relacionada con los sujetos pasivos que se acojan al régimen impositivo, sin que exista justificación para reservar esa información. En tal sentido, sostienen que “[...] *la Ley puede crear excepciones al acceso a la información pública, [pero] estas deben ser motivadas y ponderadas frente al interés social de que la ciudadanía tenga acceso a esa información. [...] [N]o hay razón que justifique que se reserve la información de quienes mantengan activos en el exterior y sus ingresos no hayan sido gravados o declarados en el país. Más aún, la ciudadanía debe conocer qué ecuatorianos no han pagado impuestos o han evadido su pago y en especial si tienen relación con funcionarios públicos que de manera directa o indirecta hayan participado en la elaboración, debate y publicación de la Ley motivo de esta impugnación*”.
46. Respecto del artículo 28 del Decreto-Ley, consideran que existe desigualdad e

inobservancia del principio de equidad tributaria porque los sujetos impositivos voluntarios que hayan ocultado información al SRI en sus declaraciones patrimoniales previas no pueden ser sancionados, mientras que el resto de los contribuyentes sí.

47. Señalan que “[...] *estas disposiciones son lesivas y van en contra de [la] lucha contra la corrupción*”, como disponen los artículos 83 numeral 8, 129 numeral 1, 204, 206 numerales 1 y 2, 208 numerales 1 y 4, 231, 233 y 327 de la CRE, puesto que posibilitan “[...] *que cuantioso dinero sustraído al país y/o guardado en los paraísos fiscales (e incluso de origen delincencial) sea lavado, legalizado, y blindado para que nadie tome cuentas sobre su origen lícito o ilícito*”, gozando de impunidad en razón del tercer inciso del artículo 25 del Decreto-Ley. Agregan que estas actividades quedarían protegidas por la reserva de las declaraciones.

Sobre las presuntas afectaciones a las personas que habitan en zonas fronterizas

48. Los accionantes impugnan los artículos 33, 39 numeral 3, 117 y 120 del Decreto-Ley, al considerar que son incompatibles con los artículos 11 numerales 4 y 8, 33, 66 numeral 2 y 249 de la CRE.
49. Manifiestan que los artículos 33, 39 numeral 3, 117 y 120 “[...] *derogan exoneraciones y deducciones tributarias; es decir, beneficios fiscales que favorecen a los cantones cuyos territorios están total o parcialmente dentro de una franja fronteriza de cuarenta kilómetros*”, restringiendo derechos de los ciudadanos fronterizos, en particular el artículo 66 numeral 2 de la CRE, que reconoce el derecho a una vida digna.
50. Afirman que estas normas afectan la relación entre empleadores y trabajadores, eliminando los incentivos para que las empresas generen fuentes de trabajo y puestos de trabajo formales, particularmente “[...] *el numeral 3 del artículo 39 que derogó el cuarto y sexto inciso del numeral 9 del artículo 10 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, donde se establecía que las deducciones que correspondan a remuneraciones y beneficios sociales sobre los que se aporte al Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, por incremento neto de empleos, debido a la contratación de trabajadores directos, se deducirán con el 100% adicional, por el primer ejercicio económico en que se produzcan y siempre que se hayan mantenido como tales seis meses consecutivos o más, dentro del respectivo ejercicio. Cuando se trate de nuevas inversiones en zonas económicamente deprimidas y de frontera y se contrate a trabajadores residentes en dichas zonas, la deducción será la misma y por un período de cinco años*”. Alegan que al derogar el referido artículo 10, se promueve la precarización laboral en zonas fronterizas, contraviniendo el derecho al trabajo.
51. Hacen alusión al artículo 120 que deroga el artículo 29 de la Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo, y Estabilidad y Equilibrio Fiscal, cuya parte pertinente establece que las nuevas inversiones productivas en los sectores económicos determinados como industrias básicas,

tendrán derecho a la exoneración del impuesto a la renta por 15 años, y que “[...] [l]os plazos de exoneración se ampliarán por 5 años más en el caso de que dichas inversiones se realicen en cantones fronterizos”. Con ello, alegan que se limita el desarrollo de las zonas fronterizas, “impidiendo el ejercicio del derecho a la vida digna”.

52. Además, señalan que la ley impugnada transgrede lo previsto en el artículo 249 de la CRE, violentando “[...] directamente el desarrollo socioeconómico de los cantones que están dentro de la franja fronteriza”. Esta alegación se plasma “[...] en el artículo 117, de la norma impugnada, que derogó el artículo 26 de la Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo; (sic) y, (sic) Estabilidad y Equilibrio Fiscal que señalaba que las nuevas inversiones productivas conforme las definiciones establecidas en los literales a) y b) del artículo 13 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones que inicien a partir de la vigencia de la presente Ley en los sectores priorizados establecidos en el artículo 9.1 de la Ley de Régimen Tributario Interno tendrán derecho a la exoneración del impuesto a la renta, por 12 años, contados desde el primer año en el que se generen ingresos atribuibles directa y únicamente a la nueva inversión y estén fuera de las jurisdicciones urbanas de los cantones de Quito y Guayaquil”. Manifiestan que la norma impugnada deroga esta preferencia otorgada a las zonas de frontera por sobre otras zonas del país.

Sobre las reformas al impuesto a la renta

53. Respecto del artículo 43 numeral 1 del Decreto-Ley que reforma la tabla para el cálculo del impuesto a la renta de personas naturales, los accionantes arguyen que implica un incremento excesivo del tributo, pues supone un aumento del 400% para un empleado con un sueldo mensual de USD \$ 3.000,00 y puede llegar a ser la diferencia entre pagar el impuesto o no hacerlo para alguien con un sueldo mensual de USD \$ 2.000,00.
54. En relación con lo anterior, manifiestan que el artículo 43 numeral 1 contraviene los artículos 11 numeral 8, 26, 32, 66 numeral 2, 67 y 300 de la CRE (principios de equidad tributaria, capacidad contributiva y progresividad), por “[...] el aumento del impuesto a la renta para aquellas personas que ganan anualmente entre USD \$31.630,01 hasta USD \$41.630,00, consagrado en dicha tabla, y que produce un impuesto sobre la fracción básica de USD \$2.449,40 y un porcentaje de impuesto sobre la fracción excedente del 20% [...]. El radical y desproporcionado aumento en el rango de ingresos antes indicados viola con toda claridad el derecho a una vida digna que asegure, entre otros, la salud, la vivienda, la educación, pues le quita disponibilidad de dinero a los contribuyentes para cubrir sus necesidades y las de su familia [...]”.
55. Agregan que el artículo 43 numeral 1 del Decreto-Ley contraviene el principio de no confiscatoriedad, puesto que “los tributos absorben una parte sustancial de las rentas

reales, necesariamente se está aceptando la existencia de capacidad contributiva de forma extra limitada (sic)”.

- 56.** Señalan que los artículos 40 y 43 del Decreto-Ley contravienen el principio de progresividad tributaria, en tanto “[...] *se estaría gravando Renta a los ingresos únicamente, ya que [la norma impugnada] no permite deducirse los gastos reales contemplados para la subsistencia de los ciudadanos, afectado gravemente a la economía y bienestar de las personas, es decir vulnerando el derecho a una vida digna que dispone la Constitución”.*
- 57.** Sostienen que el artículo 39 numeral 5 del Decreto-Ley es contrario a los artículos 11 numeral 8, 66 numeral 2, 26, 32, 67, 275 y 277 numeral 1 de la CRE, ya que se elimina el sistema de deducciones de gastos personales del impuesto a la renta de forma injustificada y se las reemplaza por un sistema de rebaja que no iguala los efectos económicos del sistema anterior. Consideran que se transgrede el principio de no regresividad porque “[...] *en materia de impuesto a la renta ha existido y existe el tradicional derecho de los contribuyentes de deducir determinados egresos que tienen relación con su calidad de vida y su supervivencia. [...] Como ha quedado explicado, la eliminación de la deducción de los gastos de salud y educación, esencialmente, afectan de manera directa los derechos constitucionales a la educación y a la salud, y obviamente al derecho a una vida digna, de acuerdo con el artículo 66 numeral 2 de la Constitución de la República. El solo hecho de eliminar las deducciones a las que nos hemos referido constituye una inconstitucionalidad, dada su regresividad. La eliminación indicada implica una afectación al umbral de protección de los derechos antes indicados”.*
- 58.** A su criterio, la afectación del derecho a la vida digna y a la calidad de vida de los contribuyentes se produce porque ellos dispondrán de menos dinero para “*satisfacer sus necesidades básicas*”, en particular en lo referente a salud y educación que, al no ser asumido por el Estado de forma suficiente y con calidad, debe ser asumido por los ecuatorianos con sus ingresos.
- 59.** Además, los accionantes señalan que el artículo 40 del Decreto-Ley trasgrede la CRE, ya que “[...] *tiene una incidencia que atenta el principio de progresividad desde el momento en que lo comparamos con el pago a realizar antes de dicha reforma. [...] [E]l crecimiento en los montos a pagar es proporcionalmente mayor dentro de las personas cuyos ingresos mensuales giran en tomo a los 2000 y 3000 dólares, percibiéndose un incremento porcentual que oscila entre el 680% de crecimiento y el 200%. Dicho crecimiento en porcentaje, pertenece únicamente a dichos ingresos mensuales; sin embargo, cuando se analiza el crecimiento en el incremento de pago de impuesto a la renta a quienes generan 10,000, 25,000, 100,000 y 300,000 dólares al únicamente (sic) nos referimos mes (sic), evidenciamos que a un (sic) crecimiento en el pago de impuesto entre el 11% y el 6% respectivamente”.*
- 60.** Manifiestan que “[...] *no permite una deducción adecuada de sus gastos personales,*

considerando que los límites dispuestos en esta ley no superan ni dos salarios básicos, lo que en la actualidad es evidente que los gastos que incurren los ecuatorianos superan esos montos, y el pago del impuesto se ve afectado, ya que se tributaría sobre casi la totalidad del ingreso más no de la utilidad líquida que se tiene, una vez aplicada las deducciones pertinentes. [...] la progresividad está dada, no sólo para respetar el principio de no confiscatoriedad, sino también para ser legítima, por tanto, no debe ni puede ser tan elevada, ya que genera efectos negativos que elimina la posibilidad de ahorro, inversión y el trabajo de las personas, derechos que se encuentran implícitos en el derecho al buen vivir”.

- 61.** Señalan que “[...] [a]l establecer estos niveles de deducciones de los gastos personales en cada caso (10% y 20%), se podría desincentivar a la clase media que es la que en mayor proporción aporta al impuesto a la renta de personas naturales, a que no exija los comprobantes de venta a los establecimientos, lo que podría desembocar en un incremento en la elusión tributaria por parte de las empresas proveedoras de bienes y servicios con el consiguiente decremento en la recaudación tributaria”. Además, alegan que se “[...] fomentará la evasión pues, en un país con una limitada conciencia tributaria la falta de estímulo para facturar hará que se escondan rubros económicos para la declaración de los beneficiarios de los ingresos generados por los servicios dados a la ciudadanía”.
- 62.** Respecto a la reforma al artículo 37 de la Ley de Régimen Tributario Interno (“LRTI”), explican que se realizaron eliminaciones que afectan a las microempresas “[...] y a aquellas empresas que reinvierten sus utilidades en activos productivos, ciencia y tecnología”.

Sobre las reformas al impuesto a la herencia

- 63.** Respecto del artículo 43 numeral 2 del Decreto-Ley, los accionantes consideran que “[...] al excluirse únicamente del cobro del tributo a la herencia a los herederos en primer grado de consanguinidad, se termina realizando una distinción injustificada y sin sustento objetivo, la cual peca de discriminadora y atentoria (sic) al principio de igualdad. Dicha exención, termina generando que el pago del impuesto a la herencia sea exclusivo de los hermanos, los cuales, en caso de que les corresponda heredar por concepto de orden de sucesión, sin que exista distinción económica entre los herederos, terminarán siendo los púnicos (sic) que asuman la carga tributaria”.
- 64.** Agregan que contraviene el principio de equidad tributaria del artículo 300 de la CRE, pues, “[...] no es hablar de igualdad ni equidad entre iguales a quien adquiere un patrimonio por herencia de miles a diferencia de quien lo adquiere por millones, su exoneración total no debe ser tratada como un igual entre no iguales, es por ello ab initio se debe precautelar la equidad en cuanto a institución de la herencia, reiterando su inconstitucionalidad”.

Sobre la introducción del RIMPE

65. Con relación a la reforma al artículo 97 de la LRTI (artículo 66 del Decreto-Ley), que introduce el Régimen Simplificado para Emprendedores y Negocios Populares (“RIMPE”) -en reemplazo del Régimen Impositivo Simplificado Ecuatoriano (“RISE”) y del Régimen Impositivo para Microempresas (“RIM”)-, señalan que este implica el pago de valores mayores.
66. Manifiestan que el RIMPE no gravaría la renta de la persona jurídica o natural sino el ingreso bruto, contraviniendo el principio de equidad tributaria. En esa línea, señalan que también se desconocería el principio de capacidad contributiva, pues no considera que las microempresas “[...] vienen afrontando una grave crisis desde hace algunos años y que hoy se profundiza por los efectos de las medidas para enfrentar el COVID 19”.
67. Los accionantes indican que este régimen simplificado también contraviene el principio de progresividad tributaria, pues ubica “[...] como hecho generador a los ingresos brutos, lo cual, atenta incluso con la naturaleza del impuesto a la renta, debido a que genera la imposibilidad de contrarrestar los ingresos de una MYPIME y sus gastos, provocando, más aún en un contexto de crisis económica altas cuantías en lo referente al pago de este impuesto en específico”.
68. Agregan que el RIMPE es incompatible, igualmente, con el principio de igualdad y no discriminación pues “[...] las empresas que superan los ingresos por USD 300.000, para el cálculo de su impuesto a la renta anual SI pueden realizar la diferencia entre ingresos brutos y gastos, lo cual, genera que su base imponible responda a la realidad y su impuesto causado sea el adecuado”.

Sobre la transacción en materia tributaria

69. Respecto de los artículos 70, 72 numeral 3, 79, 80, 81, 84, 107 y 108, que se refieren a la transacción y mediación en materia tributaria, mencionan que se inobserva el principio de suficiencia recaudatoria reconocido en el artículo 300 de la CRE, puesto que “[...] producto de la transacción, en cualquier etapa se podrán eliminar los recargos, multas e intereses, lo cual significa que se podrá cobrar -y a plazos- la obligación tributaria pura, sin que se consideren elementos económicos y jurídicos que justifican la imposición de valores extra de pago. [...] [C]ualquier medida tributaria que, en vez de incentivar la declaración fiscal dentro de los plazos de exigibilidad; en lugar de aquello le quite o disminuya su relevancia, pone en serio peligro el principio de suficiencia recaudatoria. [...] Por lo tanto, declarar la inconstitucionalidad de la transacción tributaria impedirá que se otorguen formas de no cumplir con la administración tributaria en los plazos previstos bajo la confianza de que igual no serán cobrados recargos, multas e intereses”.

Sobre las reformas a la Ley de Hidrocarburos

70. Los accionantes señalan que se contravienen los artículos 313, 316, 317 y 408 de la CRE relativos al derecho de administrar, regular, controlar y gestionar sectores estratégicos. A su criterio, “[...] *la reforma legal a la Ley de hidrocarburos añade dos elementos que trasgreden la norma constitucional: en primer lugar, incorpora la modalidad de contratos petroleros de participación y, en segundo lugar, establece la posibilidad de que aquellas empresas que se encuentren en la modalidad de prestación de servicios puedan trasladarse a contratos de participación*”.
71. A su decir, la soberanía energética y la propiedad del Estado sobre los recursos y el aprovechamiento de la exploración, explotación y venta de petróleo, a través de los contratos de participación, transgrede las disposiciones constitucionales sobre soberanía energética, aprovechamiento de los beneficios de la explotación petrolera y, sobre todo, implica la delegación de los sectores estratégicos a la iniciativa privada.
72. Añaden que la Ley de Hidrocarburos significa una modificación a los artículos 316 y 403 de la CRE, por dos razones: “[...] *i) vuelve a la excepción una regla general, es decir, la delegación excepcional de los sectores estratégicos, a la iniciativa privada a través de los contratos de participación, porque esta modalidad permitirá que los privados obtengan mayor ganancia que el Estado. Con ello, rompe la prelación constitucional que otorga preferencia al Estado y sus empresas el beneficio de la explotación racional de los recursos no renovables, en este caso el petróleo; ii) modifica el candado constitucional contenido en el artículo 408 de la constitución que menciona que el Estado participará en los beneficios del aprovechamiento de estos recursos, en un monto que no será inferior a los de la empresa que los explota; esto por cuanto como se puede observar, las condiciones de los contratos de participación, a través de los porcentajes y las regalías permite que las empresas petroleras privadas, puedan obtener mayor porcentaje de ganancias que el Estado*”.
73. Manifiestan que los artículos 133, 139 y 144 contravienen la seguridad jurídica, prevista en el artículo 82 de la CRE, pues no tienen “[...] *las especificaciones claras para identificar cual (sic) es el texto que se reforma*”. Respecto al artículo 133, señalan que no se puede verificar cuál es el texto por modificar porque en la Ley de Hidrocarburos no existe el Artículo 12-A que se dispone que sea sustituido; igual situación ocurre con el artículo 139, que reforma el artículo 31-A y con el artículo 144 que reforma el artículo innumerado segundo posterior al artículo 78 de la norma *ibídem*.
74. Además, alegan que inobservan este derecho, pues: “[...] *la expedición de un decreto ejecutivo, con el que se abrió (sic) la modalidad de contratos participación, trasgrediendo el principio de reserva de ley y dos, la sustitución de los artículos 316 y 408 de la Constitución a través de una reforma legal, que vuelve regla general la delegación del sector hidrocarburífero a particulares y que maximiza la ganancia de privados en detrimento del Estado, trasgrede el principio de seguridad jurídica, en*

tanto y en cuanto, el Presidente de República, asume ante sí, el rol de constituyente y trasgrede el procedimiento de reforma legal previsto en la Constitución”.

Sobre las reformas al Código Orgánico Monetario y Financiero

75. Los accionantes impugnan los artículos 193 y 194 del Decreto-Ley, que reforman los artículos 143 y 169 del Código Orgánico Monetario y Financiero (“COMF”). Respecto al artículo 193, se limitan a mencionar que es inconstitucional, sin presentar argumentos al respecto. En cambio, respecto del artículo 194 de la ley demandada señalan que transgrede el artículo 312 de la CRE, pues eludiría la prohibición constitucional de que las instituciones del sistema financiero privado, sus directores y principales accionistas, sean titulares -aun indirectamente- de acciones o participaciones en compañías ajenas a la actividad financiera, “[...] *al aumentar del 6% al 25% el porcentaje del capital suscrito y pagado o el del (sic) capital social de la institución financiera para determinar si es o no una persona con propiedad patrimonial con influencia y de esa manera saber si entra o no en las prohibiciones constitucionales o legales*”.

76. Asimismo, hacen referencia al artículo 7 del COMF y señalan que “[...] *entre las prohibiciones para ser integrante de la Junta de Política y Regulación Monetaria y Financiera y las y los superintendentes a cargo del control del sistema financiero nacional y de los regímenes de seguros y valores está el no tener relación de parentesco dentro del segundo grado de consanguinidad y segundo de afinidad con personas con propiedad patrimonial con influencia. Con la reforma puesta por las tranqueras, se permitiría que integren la Junta, familiares de accionistas de los bancos que tengan participación entre el 6,01% al 24,99% de las acciones, quienes anteriormente estaban prohibido (sic) de ello*”.

Sobre la disposición general séptima del Decreto-Ley

77. Sostienen que la disposición general séptima del Decreto-Ley es contraria a la garantía constitucional de preasignación para educación y salud, al establecer que los recursos obtenidos por las contribuciones temporales para el impulso económico post COVID-19 no deberán ser consideradas como ingresos permanentes. Por lo tanto, “[...] *estos recursos de la ‘contribución’ podrán ser usados en gastos no permanentes, dejando de lado el aporte que se puede dar para fortalecer los procesos de regreso a clases luego de la suspensión de la asistencia presencial a las aulas por la pandemia de la Covid 19*”.

78. Adicionalmente, argumentan que transgrede el principio constitucional de transparencia de las finanzas públicas, pues “[...] *busca liberar los ingresos obtenidos de la recaudación de los tributos correspondiente a las Contribuciones Temporales para el Impulso Económico post Covid-19, que la misma ley crea; en otras palabras, pretende que los recursos obtenidos no formen parte de los ingresos permanentes y que incluso no puedan ser sujetos de preasignación alguna*”.

- 79.** Señalan que los fondos recaudados por las contribuciones temporales del libro I deben estar destinados única y exclusivamente a sanear las cuentas afectadas por la situación excepcional que la motivó. Sin embargo, según los accionantes, “[...] *con la Disposición General Séptima, se deja claro que dichas cuentas no serán las de ingresos permanentes; en este sentido, se evidencia la falta de transparencia por parte del Ejecutivo para determinar qué cuentas son las que se sanearán con dichos recursos*”.
- 80.** Agregan que la norma impugnada “*evade flagrantemente*” los principios de sostenibilidad, responsabilidad y transparencia, sobre los cuales deben llevarse las finanzas públicas (artículos 285 y 286 de la CRE), en particular, porque el objeto del Decreto-Ley “[...] *es el de promover la sostenibilidad de las finanzas públicas, el reordenamiento del sistema tributario fiscal ecuatoriano y la seguridad jurídica para la reactivación económica del Ecuador tras haber afrontado la pandemia de COVID-19. Por lo tanto, no puede decirse que la disposición general séptima cumpla con el propio objeto de la ley; así como tampoco, cumpla con la obligación de transparencia respecto al propósito al que se designe los recursos recaudados, cuando lo único que pretende es que dichos recursos no sean considerados para ninguna preasignación*”.

4.2. Contestación a la demanda

4.2.1. Argumentos de la Presidencia de la República

Sobre la presunta inconstitucionalidad del Decreto-Ley por la forma

- 81.** Respecto de la presunta contravención al artículo 140 de la CRE, el secretario general jurídico de la Presidencia de la República explica que la presentación de un proyecto de ley de urgencia en materia económica es facultad exclusiva del Presidente de la República y que la Asamblea Nacional dispone de 30 días para llevar adelante el proceso legislativo correspondiente.
- 82.** Respecto de los informes y las mociones presentadas en la sesión No. 743 de 26 de noviembre de 2021, explica que ninguna de ellas —a excepción de la relativa a negar el informe de mayoría— fue aprobada. Agrega que “[...] *el hecho que la moción presentada por el Asambleísta Francisco Jiménez para la aprobación del Informe de Mayoría no haya sido aprobada, NO SIGNIFICA que el proyecto de ley haya seguido esa misma suerte*”, pues el informe de mayoría incluía cambios al proyecto originalmente presentado y es sobre aquello que se votó y no sobre el Proyecto de Ley.
- 83.** En ese sentido, “[...] *la moción presentada por el Asambleísta Esteban Torres corre la misma suerte de la primera moción, ya que solamente buscaba negar el Informe de Mayoría y no el proyecto de ley como tal. La consecuencia legal de la no aprobación del informe de mayoría es debatir el informe de minoría*”. En otras

palabras, se negó el informe de mayoría –una modificación del proyecto original– mas no se negó o rechazó el proyecto original.

84. Además, señala que “[...] *el Pleno [de la Asamblea] se negó a modificar el texto del proyecto de ley con el contenido del Informe de Minoría, manteniéndose intacto y a salvo –una vez más– el texto originalmente propuesto por el Presidente de la República*”.
85. Finalmente, la moción que proponía negar y archivar “*el proyecto de ley, la cual NO fue aprobada por el Pleno. Esta fue la única moción relativa al proyecto original en sí. En consecuencia, la Asamblea Nacional no aprobó, modificó, ni negó el proyecto de ley*”.
86. Añade que, en el oficio No. AN-SG-2021-1020-A-O de 27 de noviembre de 2021, mediante el cual se notificó a la Presidencia de la República de los resultados de la sesión No. 743, se establece clara y detalladamente que las mociones de aprobación y negación del proyecto de ley, así como la moción de aprobación del informe de minoría no prosperaron al no obtener los votos necesarios para su aprobación. Por lo tanto, el Proyecto de Ley propuesto por el Presidente no fue aprobado ni rechazado por la Asamblea Nacional dentro del procedimiento legislativo previsto en la CRE.

Sobre la presunta inconstitucionalidad del Decreto-Ley por el fondo

87. Sobre la creación de la contribución solidaria, señala que “[...] *el Código Tributario y la Ley de Régimen Tributario Interno diferencian las personas naturales de las sociedades, y que el tratamiento diferenciado es justamente en atención a los principios que a su decir, se vulneran en la demanda. [...] En este sentido, el principio de progresividad al que hace referencia la API no puede ser aplicado de igual forma para las personas jurídicas como para las personas naturales*”. Sobre este punto, concluye diciendo que “[...] *los tributos establecidos en cada una de las tablas responden a los principios de progresividad y proporcionalidad garantizando que esta contribución sea justa entre desiguales*”.
88. Sobre el RIVUT, señala que “[...] *la norma impugnada claramente establece que es un régimen voluntario al cual los sujetos pasivos residentes en el Ecuador que, al 31 de diciembre de 2020 hayan sido residentes fiscales ecuatorianos y que hayan mantenido activos en el exterior, podrán acogerse hasta el 31 de diciembre de 2022; es decir, por solamente UN año*” y solo aplica respecto de determinadas personas, de manera temporal y respecto de activos determinados. Añade que el objetivo del régimen es implementar programas para identificar patrimonios e ingresos que no estaban pagando los impuestos y que, a futuro, lo harán sin excepción; es decir, la lucha contra la evasión tributaria y los delitos relacionados, así como incentivar la transparencia fiscal y asegurar la suficiencia recaudatoria.
89. Agrega que el Ecuador se adhirió al Foro Global sobre Transparencia e Intercambio

de Información con fines fiscales de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, por lo que es deseable que se adopten medidas que garanticen un régimen tributario que funcione y que, de acuerdo con una publicación de la CEPAL, varios países de la región ya han implementado programas de regularización de activos no declarados.

90. Alega que la no iniciación de investigaciones respecto de tres delitos (enriquecimiento privado no justificado, defraudación tributaria, y defraudación aduanera) para quienes se acojan al RIVUT, no implica que no se puedan iniciar investigaciones, procesar o declarar la responsabilidad de quienes se acojan a este régimen respecto de otros delitos⁵. Además, señala que no se generaría una situación de desigualdad porque *“[...] en muchos de los casos, la facultad determinadora y la acción de cobro de la Administración Tributaria ya se encontraría caducada o prescrita, respectivamente, por lo que se volvería imposible el cobro o acción alguna de la Administración sobre estos activos una vez que los procesos de intercambio de información sean efectivos”*.
91. Sobre la supuesta transgresión de los artículos 18, 23 y 27 del Decreto-Ley, alega que no vulneran el derecho de acceder a información pública ni el principio de transparencia porque *“[...] siendo que la información que se entrega, contiene datos económica y financieramente sensibles, es obligación de la Administración Tributaria resguardar por mandato legal”* y es derecho de los contribuyentes que la administración tributaria mantenga reserva de su información personal, conforme a la CRE, a la LOTAIP, al art. 99 del Código Tributario, al art. 101 de la LRTI y al art. 1 literal b) de la Resolución No. NAC-DGERCGC10-0694.
92. En cuanto a la reformas al impuesto a la renta (artículos 40 y 43 del Decreto-Ley), sostiene que la tabla que modificó el impuesto a la renta *“[...] está diseñada de conformidad con la capacidad contributiva de cada sujeto. Siendo mayor el porcentaje cuando existan mayores ingresos y menor cuando hay menos”*.
93. Sobre la eliminación de exenciones y deducciones, explica que *“[...] estos posibles beneficios no constituyen derechos para los contribuyentes sino que, por su naturaleza, son legítimas expectativas de las cuales podrían beneficiarse en caso de que se adecúen a lo dispuesto en la normativa tributaria. Al respecto, cabe señalar que las exenciones, reducciones o deducciones de impuestos son una facultad única del Presidente de la República de conformidad con el artículo 301 de la Constitución”*. Agrega que se modularon ciertos beneficios y *“[...] [e]l hecho que se modifiquen ciertos aspectos en relación a su liquidación [del impuesto a la renta], no altera en aspecto alguno su constitucionalidad [...] [y] medidas como el uso de gastos personales para disminuir la carga tributaria se mantuvieron”*.

⁵ El art. 25 del Decreto-Ley dice que acogerse al régimen *“no exime de modo alguno la investigación, procesamiento y responsabilidad penal por cualquier otro delito distinto de aquellos señalados en el presente artículo”*. Por lo que, según la Presidencia de la República, no pueden investigar solo los delitos de defraudación tributaria, defraudación aduanera y enriquecimiento privado no justificado.

94. Añade que “[...] *la mera inconformidad de parte del Legitimado Activo sobre la eliminación de la deducción por gastos personales no significa que sea inconstitucional. De hecho, la intención de esta eliminación busca una mayor recaudación tributaria para disminuir el déficit fiscal, lo cual generará un mayor beneficio a la población en general, en resguardo de sus derechos*”. Por ello, estima que la eliminación del artículo 10 numeral 16 de la LRTI no es incompatible con el principio de progresividad de los derechos.
95. Respecto de la reforma al impuesto a la herencia, prevista en el artículo 43 numeral 2 del Decreto Ley, estima que la exoneración de dicho impuesto para los beneficiarios hasta el primer grado de consanguinidad no contraviene el principio de equidad porque su intención “[...] *es eliminar la carga tributaria a los beneficiarios directos del causante*”.
96. Sobre la presunta inconstitucionalidad del artículo 66 (RIMPE), por una supuesta contravención de los principios de progresividad tributaria y de igualdad y no discriminación, señala que “[...] *la creación del RIMPE se hizo con la finalidad de sustituir el anterior régimen de microempresas*”. Añade que “[...] *[e]l fundamento de estos cambios radicaba, principalmente, en la reestructuración de aquellos impuestos que afectaban a las oportunidades. [...] [L]as tablas concuerdan con el principio de proporcionalidad y de igualdad ya que está diseñada de conformidad con la capacidad contributiva de cada sujeto. Siendo mayor el porcentaje cuando existan mayores ingresos y menor cuando hay menos*”.
97. Sobre la transgresión del principio de equidad tributaria a partir de la creación del RIMPE, señala que la argumentación de los accionantes carece de fundamento y que su inclusión respondía a la necesidad de “[...] *sustituir el anterior régimen de microempresas [...] la reestructuración de aquellos impuestos que afectaban a las oportunidades*”, en aplicación del principio de equidad tributaria.
98. Respecto del artículo 194 (que reformó el COMF), menciona que, de acuerdo con la CRE, “[...] *las instituciones del sistema financiero privado, sus principales accionistas y directores, no podrán ser titulares, directa ni indirectamente, de acciones y participaciones de empresas ajenas a la actividad financiera. Es decir, no establece ningún porcentaje para determinar si una persona tiene o no ‘propiedad patrimonial con influencia’*”, de modo que corresponde determinar el porcentaje a través de una ley, conforme se hizo.
99. Indica que la reforma del artículo 169 del COMF amplía el universo de personas, nacionales o extranjeras, que podrían adquirir acciones en entidades del sistema financiero privado. De este modo, enfatiza que “[...] *para lograr esto, la reforma reconoce que se debe establecer un umbral razonable donde todavía sea posible verificar que producto de la participación accionarial, no sea posible ejercer control significativo sobre la entidad bancaria*”. Así, “[...] *manteniendo el espíritu de la norma constitucional intacto, el incremento sí permite que más actores, directa o*

indirectamente, inviertan en el capital de un banco. Por ejemplo, antes, un fondo de inversión muy difícilmente invertiría a nombre de sus clientes en un banco porque el riesgo de superar el umbral era demasiado alto. Ahora, sí es posible que diversos inversionistas, que no tienen interés sobre la administración de un banco sino en el rendimiento financiero que esta inversión puede ofrecer, inviertan en acciones y se sigan dedicando a sus actividades habituales”.

- 100.** Además, menciona que el aumento del 6% al 25% responde a criterios y buenas prácticas internacionales, por ser un porcentaje donde razonablemente no es posible establecer mayorías. Así, considera que, con el incremento razonable del umbral porcentual, se respeta el criterio constitucional en el sentido de que *“a nivel societario, un accionista con el 25% o menos de participación en una compañía anónima muy difícilmente va a ejercer control sin considerar la voluntad del 75% restante del accionariado. Ahora bien, manteniendo el espíritu de la norma constitucional intacto, el incremento sí permite que más actores, directa o indirectamente, inviertan en el capital de un banco”.*
- 101.** En cuanto a la impugnación de la disposición general séptima, alega que *“[...] las contribuciones a las que se refieren las disposiciones mencionadas son temporales, [por lo que] no pueden financiar gastos permanentes y por tal no pueden ser objeto de preasignación. Al respecto, es suficiente tomar en consideración que, de ninguna forma, [la norma impugnada] afecta asignaciones de educación y salud, por lo que el destino de los aportes, no está en contraposición con ninguna de las disposiciones contenidas en la Constitución de la República”.* Agrega que los accionantes hacen una interpretación errada del artículo 78 del Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas y que el artículo 3 del Decreto-Ley establece que la finalidad de las contribuciones temporales para el impulso económico post COVID 19 es *“[...] cubrir el impacto económico que ha causado la pandemia COVID-19 en las finanzas públicas y en la generación de empleo”*, por lo que, no se evidencia contravención de derechos constitucionales ni del principio de transparencia de las finanzas públicas.
- 102.** Sobre la presunta inconstitucionalidad de los artículos 133, 139 y 144 -relacionados a la alegada privatización de los sectores estratégicos-, señala que *“[...] no se logra demostrar que la supuesta inconsistencia sobre los artículos reformados vulnere el derecho a la seguridad jurídica, pues las normas, conforme su literalidad, permanecen claras y previsibles”* y no existiría falta de especificación del texto porque que se reformó el Decreto Supremo No. 2967 que contiene la Ley de Hidrocarburos, conforme al texto vigente hasta el 28 de octubre de 2021.
- 103.** Además, agrega que estos *“guardan total armonía con los principios para el desarrollo de las operaciones hidrocarburíferas, mismo que se encuentran enmarcados en la Norma Suprema, estos son: sostenibilidad ambiental, precaución, prevención y eficiencia”.* Además, señala que *“[...] previo a la autorización de operaciones hidrocarburíferas, estas se someten a un minucioso proceso de licenciamiento ambiental, mismo que asegura de forma irrestricta la observancia de*

estos principios”.

- 104.** También, descarta la alegación sobre la presunta inconstitucionalidad de los artículos 133, 139 y 144 del Decreto-Ley, porque, “[...] *con relación con (sic) los contratos de participación, en lugar de los contratos de servicio en la extracción petrolera, es importante indicar que el tercer inciso del artículo 2 la Ley de Hidrocarburos establece que para la adjudicación de contratos y cambios de modalidad contractual el Estado debe asegurarse que su ingreso no sea menor al obtenido en el año inmediato anterior, cualquier negociación buscará siempre mejorar el beneficio para el Estado*”. Añade que estos “[...] *responden a una política clara del Gobierno, una política que busca la optimización en los procesos de exploración, explotación y beneficio de hidrocarburos bajo el ejercicio de buenas prácticas conducentes a un desarrollo sostenible y amigable con el ambiente y recurso hídrico, permitiendo una coexistencia de esta industria con otras actividades humanas y productivas*”.
- 105.** En lo referente a la figura de los contratos de participación y la posibilidad de que concesionarios soliciten el traspaso de modalidad, sostiene que los accionantes se limitan a expresar su desacuerdo. Agrega que el objetivo de las reformas es mejorar la regulación de cómo el Estado podría delegar la participación en el sector de hidrocarburos de manera más transparente y beneficiosa para sus intereses. Así, estima que se observa lo dispuesto en los artículos 313, 316 y 317 de la CRE, que replican lo establecido en el artículo 408 de la CRE y que se garantiza el derecho a la seguridad jurídica.
- 106.** Además, explica que la delegación es excepcional y que -aun en casos de traspaso de una modalidad contractual a otra- “[...] *los beneficios acumulados para el Estado no pueden ser menores a los que se obtenían hasta el año inmediato anterior al del año de la modificación*”. Asimismo, señala que la migración de modalidad contractual debe convenir a los intereses del Estado y que el artículo 12-A de la Ley de Hidrocarburos establece salvaguardas a favor del Estado; por lo que, que no se cede la titularidad que le corresponde al Estado.

4.2.2. Argumentos de la Asamblea Nacional

Sobre la presunta inconstitucionalidad del Decreto-Ley por la forma

- 107.** El procurador judicial de la Asamblea Nacional sostiene que la Asamblea “[...] *cumplió con el ordenamiento jurídico ecuatoriano, llevando a cabo un procedimiento parlamentario democrático y de acuerdo a los artículos 59, 60, 61, 62, y demás que correspondan de la Ley Orgánica de la Función Legislativa*”, con el tratamiento del Proyecto de Ley.
- 108.** En particular, manifiesta que en la Sesión del Pleno No. 743, de 26 de noviembre de 2021, se puso a consideración del Pleno de la Asamblea Nacional las siguientes mociones: “[...] - *Moción de aprobación del texto íntegro del PROYECTO DE LEY*

ORGÁNICA PARA EL DESARROLLO ECONÓMICO Y SOSTENIBILIDAD FISCAL TRAS LA PANDEMIA COVID-19, propuesta por el asambleísta Francisco Jiménez Sánchez. - Moción de votación del texto del PROYECTO DE LEY ORGÁNICA PARA EL DESARROLLO ECONÓMICO Y SOSTENIBILIDAD FISCAL TRAS LA PANDEMIA COVID-19, aparejado al Informe de Minoría, propuesta por el asambleísta Carlos Zambrano Landín - Moción de negación y archivo del PROYECTO DE LEY ORGÁNICA PARA EL DESARROLLO ECONÓMICO Y SOSTENIBILIDAD FISCAL TRAS LA PANDEMIA COVID-19, propuesta por la asambleísta Mireya Pazmiño Arregui". Sin embargo, ninguna de las mociones en referencia obtuvo los votos necesarios para su aprobación.

- 109.** Señala que, con la documentación adjunta sobre los informes de primer y segundo debate, “[...] *se puede evidenciar que se formularon ponencias y sugerencias emitidas a través de algunas intervenciones de asambleístas, profesionales de todas las áreas, representantes de fundaciones empresarios y ciudadanía en general, lo que permite que se genere el debate necesario en el proceso de tratamiento de una Ley*”.
- 110.** Finalmente, menciona que “[...] *la Asamblea Nacional del Ecuador, cumplió a cabalidad con el tratamiento del Proyecto de Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras La Pandemia COVID-19, de acuerdo con nuestra Carta Magna y la Ley Orgánica de la Función Legislativa*”.

Sobre la presunta inconstitucionalidad del Decreto-Ley por el fondo

- 111.** Respecto de las alegaciones de inconstitucionalidad por el fondo, la Asamblea Nacional se limitó a pronunciarse sobre las siguientes cuestiones:
- 112.** La Asamblea Nacional señala que los principios tributarios constitucionales, esto son, generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria, “[...] *no se encuentran vulnerados, por cuanto la mencionada ley no afecta al ciudadano en cuanto a la recaudación tributaria*”.
- 113.** Además, alega que “[...] *dentro de proyecto de Ley, se abordó de forma clara que la Política Fiscal tendrá como objetivos específicos el financiamiento de servicios, inversión y bienes públicos; la redistribución del ingreso por medio de transferencias, tributos y subsidios adecuados y 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, responsables y transparentes y procurarán la estabilidad económica*”.
- 114.** Respecto de la presunta inconstitucionalidad por contravenir el derecho de acceder a la información pública en la regulación del RIVUT, manifiesta que “[...] *nuestra carta magna expresa que las entidades públicas y privada que manejen fondos públicos o realicen funciones públicas, en dichas instituciones no puede existir información*”.

reservada, por ello es inapropiado el argumento del accionante, cuanto solo quiere confundir y desgastar la Justicia Constitucional”.

115. Además, en relación con la supuesta imposibilidad de realizar un “control popular” por la reserva de la información, expresa que “[...] *el control popular de acuerdo a nuestra Carta Magna se refiere a la participación ciudadana de manera individual y colectiva, en la toma de decisiones de asuntos públicos; y el control de las instituciones, pero no se refiere a la participación ciudadana sobre el imperio de la Ley como es en el presente caso*”.
116. Sobre el argumento de la parte accionante de que el Decreto-ley desconoce la garantía constitucional de recursos para educación y salud, alega que “[...] *la Ley materia de esta acción de inconstitucionalidad, brinda al ciudadano ecuatoriano seguridad jurídica*”.

4.2.3. Argumentos de la Procuraduría General del Estado

117. El director nacional de patrocinio y delegado del Procurador General del Estado, alega que las demandas presentadas “[...] *carece[n] de razones claras, específicas, pertinentes y suficientes que conduzcan a la declaratoria de inconstitucionalidad de las normas recurridas, encontrándose por ende, intacto el principio de presunción de constitucionalidad previsto en el artículo 76 numeral 2 de la LOGJCC*”.
118. Además, enfatiza que “[...] *la Asamblea Nacional no ha aprobado, modificado o negado el proyecto de ley de carácter urgente en materia económica dentro del plazo máximo de treinta días, contados a partir de la recepción del proyecto, señalado en el artículo 140 de la Constitución, conforme consta de las certificaciones expedidas por los diferentes funcionarios de la Asamblea Nacional que dan fe pública de lo anteriormente señalado, conforme lo demuestra el Oficio Nro. AN-SG-2021-1020-A-O de 27 de septiembre de 2021*”.
119. Sostiene que “[...] *ante la ausencia de respuesta de la Asamblea Nacional el proyecto calificado de urgente en materia económica, [podrá ser] promulgado como decreto-ley y se ordenará su publicación en el Registro Oficial. [...] Lo cierto es, que no existe ni en el texto constitucional ni en la ley de la función legislativa otro efecto, ni la posibilidad de una negativa tácita, pues dado el carácter que revisten los proyectos calificados de urgentes en materia económica, es obligación del legislador dar cumplimiento de manera irrestricta a lo determinado en la norma constitucional y esto es negar, modificar o aprobar en el plazo de 30 días*”. Por ello, para la promulgación del Decreto-Ley, se ha seguido el trámite determinado en la CRE.

V. Consideraciones y fundamentos de la Corte Constitucional

120. Previo a analizar las alegaciones planteadas por los accionantes en sus demandas de inconstitucionalidad, es preciso señalar que el artículo 79 numeral 5 literal b) de la

LOGJCC determina que, en las acciones públicas de inconstitucionalidad, los accionantes están compelidos a cumplir con cierta carga argumentativa. Esto, en tanto dispone que las demandas de inconstitucionalidad deben contener “*argumentos claros, ciertos, específicos y pertinentes, por los cuales se considera que exista una incompatibilidad normativa*”, pues debe existir un fundamento mínimo a partir del cual sea posible cuestionar la presunción de constitucionalidad que gozan las normas impugnadas (art. 76.2 LOGJCC).

- 121.** Así pues, con base en las razones expuestas, **(i)** las alegaciones vertidas en los párrafos 35 y 36 *supra* que se refieren, de forma general, a la presunta inconstitucionalidad del Decreto-Ley por transgredir los artículos 1; 3 numerales 1 y 8; 10; 11 numerales 1, 3, 4, 5, 8 y 9; 424; 425; 426; 427; y, 428 de la CRE; **(ii)** la mera enunciación de que el artículo 193 del Decreto-Ley es inconstitucional, según lo referido en el párrafo 75 *supra*; **(iii)** la alegación respecto de la reforma al artículo 37 de la LRTI, citada en el párrafo 62 *supra*; y, **(iv)** las alegaciones recapituladas en los párrafos 77 a 80 *supra* respecto de la disposición general séptima, no permiten, mínimamente, identificar un argumento claro, cierto, específico y pertinente respecto a una presunta incompatibilidad normativa que permita a esta Corte cuestionar la presunción de constitucionalidad de la que estas normas se encuentran investidas; por lo que, no serán analizados en la presente sentencia.
- 122.** Por otra parte, la Corte Constitucional ha manifestado que el control abstracto de constitucionalidad está delimitado a la tarea de contrastar los enunciados normativos impugnados con la CRE y que “*un análisis acerca de la legalidad o no de una disposición jurídica, escapa de la competencia de este Tribunal y desnaturaliza el control abstracto de constitucionalidad, puesto que aquello deberá ser conocido y resuelto por las autoridades competentes y a través de los cauces procedimentales respectivos*”. En el presente caso, dado que la alegación vertida en el párrafo 76 *supra* se refiere únicamente a que el artículo 194 del Decreto-Ley evadiría prohibiciones legales con relación a lo establecido en el artículo 7 del COMF, no corresponde a este Organismo pronunciarse respecto a esta presunta antinomia entre normas infraconstitucionales.
- 123.** En virtud de las consideraciones anteriores, corresponde a esta Corte Constitucional analizar los siguientes aspectos:

5.1. Análisis de constitucionalidad por la forma

5.1.1. Sobre la presunta inconstitucionalidad del Decreto-Ley por haber sido emitido en contravención al procedimiento establecido en el artículo 140 de la CRE

- 124.** Los accionantes alegan que el Decreto-Ley es inconstitucional por la forma, puesto que en su proceso de formación se habría inobservado el procedimiento legislativo previsto en el artículo 140 de la CRE. En tal sentido, sostienen que el Proyecto de Ley fue negado por la Asamblea Nacional y que, producto de ello, el Presidente de la

República no podía disponer su publicación en el Registro Oficial como decreto-ley.

125. Al respecto, el artículo 140 de la CRE establece el procedimiento legislativo para la tramitación de los proyectos de ley calificados de urgencia en materia económica en los siguientes términos:

“La Presidenta o Presidente de la República podrá enviar a la Asamblea Nacional proyectos de ley calificados de urgencia en materia económica. La Asamblea deberá aprobarlos, modificarlos o negarlos dentro de un plazo máximo de treinta días a partir de su recepción. [...]”

“Cuando en el plazo señalado la Asamblea no apruebe, modifique o niegue el proyecto calificado de urgente en materia económica, la Presidenta o Presidente de la República lo promulgará como decreto-ley y ordenará su publicación en el Registro Oficial. [...]”
(énfasis añadido).

126. Siendo así, en el presente caso, corresponde examinar si el Proyecto de Ley fue aprobado, modificado o negado por parte de la Asamblea Nacional dentro del plazo máximo de 30 días, conforme lo determina el citado artículo 140 de la CRE.
127. De la revisión del expediente constitucional se desprende que, mediante oficio No. T.132-SGJ-21-0149 de 28 de octubre de 2021, el Presidente de la República envió a la Asamblea Nacional el Proyecto de Ley, que calificó de urgente en materia económica⁶. Una vez que el proyecto fue calificado por el Consejo de Administración Legislativa, la Comisión Especializada Permanente de Desarrollo Económico, Productivo y la Microempresa (“**Comisión Especializada**”) aprobó el informe para primer debate el 13 de noviembre de 2021, y este fue discutido durante la sesión No. 739 del 16 de noviembre de 2021⁷.
128. Posteriormente, el 19 de noviembre de 2021, la Comisión Especializada aprobó el informe de mayoría para segundo debate⁸ y, el 18 de noviembre de 2021, se remitió el informe de minoría, mismos que fueron discutidos durante la sesión No. 743, efectuada los días 24 y 26 de noviembre de 2021⁹.
129. Ahora bien, durante la referida sesión de 26 de noviembre de 2021, varios asambleístas pusieron a consideración del Pleno de la Asamblea Nacional las

⁶ Documentación remitida por la Asamblea Nacional en un dispositivo de almacenamiento digital (CD) dentro del caso No. 110-21-IN, que consta a foja 108 del expediente constitucional.

⁷ *Ibid.*

⁸ Para la elaboración y aprobación del Informe para Segundo Debate del referido Proyecto de Ley, se han recibido por escrito los aportes, observaciones y puntos de vista de los ciudadanos, asambleístas, gremios, organizaciones y actores públicos y privados. Para el detalle, Ver punto 2.14 del Informe de Mayoría para Segundo Debate.

⁹ En sesión del 24 de noviembre de 2021, en aplicación del artículo 62 de la Ley Orgánica de la Función Legislativa, el asambleísta Francisco Eduardo Jiménez Sánchez solicitó que se suspenda el punto del orden del día para analizar y, de ser el caso, incorporar los cambios sugeridos por el Pleno de la Asamblea Nacional en segundo debate. Por lo que, se reinstaló la sesión del Pleno el 26 de noviembre de 2021.

siguientes mociones:

Moción	Votos a favor	Votos en contra	Votos en blanco	Abstenciones	Resultado
Aprobación íntegra del Proyecto de Ley, “conforme el texto que fue remitido previamente por la Secretaría General de la Asamblea Nacional” (asambleísta Francisco Eduardo Jiménez Sánchez) ¹⁰ .	30	88	0	19	No aprobada
Negación del Informe de Mayoría de Segundo Debate del Proyecto de Ley “y en su lugar se proceda a decidir sobre la votación del Informe de Minoría” (asambleísta Luis Esteban Torres Cobo) ¹¹ .	90	28	0	19	Aprobada
Reconsideración de la moción para negar el Informe de Mayoría de Segundo Debate del Proyecto de Ley (asambleísta Fausto Jarrín) ¹² .	31	77	1	28	No aprobada
Tomar votación del Informe de Minoría de Segundo Debate “y del respectivo texto de ley aparejado, correspondiente al [Proyecto de Ley]” (asambleísta Carlos Zambrano Landín) ¹³ .	48	27	0	62	No aprobada
Negación y archivo, “de conformidad con lo dispuesto en el artículo 140 de la Constitución de la República y el	53	3	0	81	No aprobada

¹⁰ La moción por escrito fue remitida a la entonces Presidenta de la Asamblea Nacional, mediante memorando No. AN-JSFE-2021-0076-M de 26 de noviembre de 2021, conforme consta a foja 7 del expediente constitucional de la causa No. 118-21-IN. En las fojas 7 vta. a 10 vta. del expediente constitucional de la causa No. 118-21-IN, consta el resumen de la votación de la referida moción.

¹¹ La moción por escrito fue remitida a la entonces Presidenta de la Asamblea Nacional mediante oficio s/n de 26 de noviembre de 2021, conforme consta a foja 11 del expediente constitucional de la causa No. 118-21-IN. En las fojas 11 vta. a 14 vta. del expediente constitucional de la causa No. 118-21-IN, consta el resumen de la votación de la referida moción.

¹² La moción por escrito fue remitida a la entonces Presidenta de la Asamblea Nacional mediante oficio s/n de 26 de noviembre de 2021, conforme consta a foja 15 del expediente constitucional de la causa No. 118-21-IN. En las fojas 15 vta. a 19 del expediente constitucional de la causa No. 118-21-IN, consta el resumen de la votación de la referida moción.

¹³ La moción por escrito fue remitida a la entonces Presidenta de la Asamblea Nacional mediante oficio s/n de 26 de noviembre de 2021, conforme consta a foja 20 del expediente constitucional de la causa No. 118-21-IN. En las fojas 20 vta. a 23 vta. del expediente constitucional de la causa No. 118-21-IN, consta el resumen de la votación de la referida moción.

<p><i>artículo 62 de la Ley Orgánica de la Función Legislativa, [del Proyecto de Ley] presentado por la Función Ejecutiva el 28 de octubre de 2021 con oficio T.132-SGJ-21-0149” (asambleísta Mireya Pazmiño)¹⁴.</i></p>					
-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--	--	--	--	--

Fuente: Elaboración de la Corte Constitucional.

130. De este cuadro se desprende que no se aprobaron las mociones para aprobar el proyecto “conforme el texto que fue remitido previamente por la Secretaría General de la Asamblea Nacional” ni para negar y archivar el Proyecto de Ley definitivamente. De igual manera, se observa que el Pleno de la Asamblea Nacional no aprobó los informes de mayoría y minoría que contenían el proyecto con las modificaciones respectivas, puesto que la única moción aprobada fue la de negar el informe de mayoría.

131. En consecuencia, revisada la votación obtenida en cada una de las mociones presentadas, esta Corte no encuentra que el Pleno de la Asamblea Nacional haya aprobado, modificado o negado el Proyecto de Ley en el plazo máximo de 30 días previsto en la CRE para tramitar los proyectos de urgencia económica. Tanto es así que, mediante oficio No. AN-SG-2021-1020-A-O de 27 de noviembre de 2021, el secretario general de la Asamblea Nacional puso en conocimiento del Presidente de la República que no se habían aprobado las mociones referentes a aprobar el proyecto o el informe de minoría ni la moción para negar y archivar el proyecto. Concretamente, el oficio mencionado estableció lo siguiente:

“[L]a Asamblea Nacional [...] discutió en segundo debate, los días 24 y 26 de noviembre de 2021, el PROYECTO DE LEY ORGÁNICA PARA EL DESARROLLO ECONÓMICO Y SOSTENIBILIDAD FISCAL TRAS LA PANDEMIA COVID-19 [...]. En tal virtud, a fecha 26 de noviembre del año en curso, se puso a consideración del Pleno de la Asamblea Nacional las siguientes mociones respecto del Proyecto de Ley materia del presente:

Moción de aprobación del texto íntegro del PROYECTO DE LEY ORGÁNICA PARA EL DESARROLLO ECONÓMICO Y SOSTENIBILIDAD FISCAL TRAS LA PANDEMIA COVID-19, propuesta por el asambleísta Francisco Jiménez Sánchez.

Moción de votación del texto del PROYECTO DE LEY ORGÁNICA PARA EL DESARROLLO ECONÓMICO Y SOSTENIBILIDAD FISCAL TRAS LA PANDEMIA

¹⁴ La moción por escrito fue remitida a la entonces Presidenta de la Asamblea Nacional mediante oficio s/n de 26 de noviembre de 2021, conforme consta a fojas 24 a 27 del expediente constitucional de la causa No. 118-21-IN. En las fojas 28 vta. a 31 vta. del expediente constitucional de la causa No. 118-21-IN, consta el resumen de la votación de la referida moción. Como parte de la moción, la asambleísta anexó un proyecto de resolución en el cual se expresaron las razones por las que, a su criterio, correspondía negar y archivar el Proyecto de Ley e incluyó que se observa el trabajo de la Comisión Especializada “por no haber podido estructurar un texto con las observaciones realizadas por el Pleno de la Asamblea Nacional en la sesión 743, que permita viabilizar el debate del Proyecto de Ley”.

COVID-19 aparejado al Informe de Minoría, propuesta por el asambleísta Carlos Zambrano Landín.

Moción de negación y archivo del PROYECTO DE LEY ORGÁNICA PARA EL DESARROLLO ECONÓMICO Y SOSTENIBILIDAD FISCAL TRAS LA PANDEMIA COVID-19, propuesta por la asambleísta Mireya Pazmiño Arregui.

Sin que ninguna de las mociones en referencia obtuviera los votos necesarios para su aprobación”. (negrillas propias omitidas; mayúsculas propias preservadas)¹⁵

- 132.** Fue entonces, ante la falta de una aprobación, modificación o negación expresa del proyecto, que mediante oficio No. T.132-SGJ-21-0189 de 29 de noviembre de 2021, el Presidente de la República promulgó el Proyecto de Ley como decreto-ley y solicitó su publicación en el Registro Oficial¹⁶. Por lo que, en principio, esta Corte no advierte que el trámite legislativo del Proyecto de Ley haya inobservado el artículo 140 de la CRE.
- 133.** Ahora bien, los accionantes sostienen que el Proyecto de Ley sí fue negado al no haberse acogido la moción para su aprobación y al no haberse aprobado los informes de mayoría ni minoría que contenían el proyecto modificado. Por lo que, es preciso que esta Corte dilucide si esta cuestión implica que el Proyecto de Ley fue negado, como alegan los accionantes y si, como consecuencia de ello, el Presidente de la República se encontraba imposibilitado de promulgarlo como decreto-ley.
- 134.** Para determinar si la no aprobación de los informes de mayoría y minoría constituye una negativa de conformidad con el artículo 140 de la CRE, es preciso remitirse al primer inciso del artículo 62 de la Ley Orgánica de la Función Legislativa que determina que la Comisión Especializada “*analizará y recogerá las observaciones efectuadas por los asambleístas en el primer debate*” a fin de elaborar el informe para segundo debate, pudiendo uno o varios asambleístas presentar también informes de minoría¹⁷. Esto quiere decir que, entre el primer y segundo debate, se introducen modificaciones respecto del proyecto de ley originalmente presentado, a partir de las observaciones efectuadas por los asambleístas durante el debate parlamentario.
- 135.** En el presente caso, de los informes de mayoría y minoría remitidos para discusión en segundo debate, se desprende que, efectivamente, estos proponían modificaciones al proyecto de ley presentado por el Presidente de la República. Por lo que, al no ser

¹⁵ Documentación remitida por la Asamblea Nacional en un dispositivo de almacenamiento digital (CD) dentro del caso No. 110-21-IN que consta a foja 108 del expediente constitucional.

¹⁶ *Ibíd.*

¹⁷ Artículo 58 de la Ley Orgánica de la Función Legislativa: “*En todos los casos, una, uno o varios asambleístas podrán presentar informes de minoría, los mismos que serán remitidos por la Presidenta o el Presidente de la comisión a la o el Presidente de la Asamblea Nacional conjuntamente y de manera obligatoria con el informe aprobado por la comisión. Los informes aprobados y los informes de minoría serán distribuidos a las y los asambleístas por la Secretaría General*”. Artículo 62 de la Ley Orgánica de la Función Legislativa: “[...] *En el caso de negarse el informe de mayoría, el Pleno de la Asamblea, por decisión de la mayoría simple de sus integrantes, podrá decidir la votación del o los informes de minoría*”.

aprobados, aquello significa que el Pleno de la Asamblea no modificó el Proyecto de Ley, mas no que este fue negado directamente. El solo hecho de que no se hayan aprobado los informes de mayoría y minoría no implica, automáticamente, que el Pleno de la Asamblea Nacional haya negado el Proyecto de Ley, como han afirmado algunos de los accionantes, pues la ley no impide que el legislativo apruebe o niegue el texto de un proyecto de ley tal como fue presentado por su proponente o que se proponga un texto alternativo al contenido en los informes remitidos¹⁸.

- 136.** Además, tomando en cuenta que la moción de negar y archivar el Proyecto de Ley tampoco fue aprobada, no se puede entender que el Proyecto de Ley, como tal, fue negado¹⁹. De los recaudos procesales, no se evidencia que la Asamblea Nacional haya negado el Proyecto de Ley. Tal es así que, ante una pregunta de la jueza sustanciadora en la audiencia pública celebrada dentro de la presente causa, el representante de la Asamblea Nacional señaló que, conforme a la normativa vigente prevista en el artículo 140 de la Constitución, el Presidente debía promulgar el Proyecto de Ley como decreto-ley toda vez que *“la Asamblea Nacional no aprobó y no negó el proyecto de ley propuesto por el Presidente de la República del Ecuador”*.
- 137.** De ahí que, esta Corte concluye que el Pleno de la Asamblea Nacional no aprobó, ni modificó ni negó el Proyecto de Ley dentro del plazo fatal de 30 días, mismo que fenecía el 27 de noviembre de 2021 y, por consiguiente, el Presidente de la República debía promulgarlo como decreto-ley y ordenar su publicación en el Registro Oficial.
- 138.** Por lo expuesto, al no verificarse una inobservancia del artículo 140 de la CRE durante el procedimiento legislativo que dio origen al Decreto-Ley, se desestima el cargo alegado por los accionantes.

¹⁸ El artículo 62 de la Ley Orgánica de la Función Legislativa establece que “[e]n el caso de negarse el informe de mayoría, el Pleno de la Asamblea, por decisión de la mayoría simple de sus integrantes, podrá decidir la votación del o los informes de minoría”, por lo que, prevé que en segundo debate se decida sobre los informes de la comisión especializada, también establece que “[s]e podrá mocionar la aprobación del texto íntegro de la ley, por secciones o artículos. Asimismo, con el voto favorable de la mayoría absoluta, el Pleno de la Asamblea Nacional, podrá archivar el proyecto de ley”. A partir de ello, es posible que la Asamblea Nacional vote respecto del proyecto de ley, sea para aprobarlo o negarlo. En esa línea, la CRE hace referencia no solo a la modificación de un proyecto de ley, sino a su aprobación o negación.

¹⁹ En otras ocasiones, la Asamblea Nacional ha conocido y aprobado mociones referentes a la negación y archivo de un proyecto de ley de urgencia en materia económica. Aquello sucedió, por ejemplo, con el Proyecto de Ley Orgánica para la Transparencia Fiscal, Optimización del Gasto Tributario, Fomento a la Creación de Empleo, Afianzamiento de los Sistemas Monetario y Financiero y Manejo Responsable de las Finanzas Públicas (“Proyecto de Ley para la Transparencia Fiscal”) que fue negado y archivado en sesión del Pleno de la Asamblea Nacional No. 629 de 17 de noviembre de 2019. El prosecretario general temporal de la Asamblea Nacional informó al entonces Presidente de la República de este particular, a través del oficio No. SAN-2019-1065 de 18 de noviembre de 2019, en el cual señaló: *“El Pleno de la Asamblea Nacional, en sesión de 17 de noviembre de 2019, conoció y debatió el Informe de Segundo Debate [del Proyecto de Ley para la Transparencia Fiscal]. En dicha sesión, el pleno de la Asamblea Nacional resolvió negar y archivar el referido Proyecto de Ley”*.

5.1.2. Sobre la presunta contravención del Decreto-Ley al principio de unidad de materia establecido en el artículo 136 de la CRE

139. Los accionantes alegan que distintas partes del Decreto-Ley son incompatibles con el principio de unidad de materia, reconocido en el artículo 136 de la CRE. En tal sentido, señalan que las siguientes disposiciones no guardan conexidad teleológica, temática, ni sistemática con el resto del cuerpo normativo: (i) la normativa que crea el RIVUT, puesto que, a su criterio, no existe un ‘hilo conductor’ “entre los proclamados propósitos de desarrollo económico y sostenibilidad fiscal ‘TRAS LA PANDEMIA COVID-19’ y el verdadero propósito de regularizar la irregularidad de los dineros posiblemente mal habidos”; (ii) el artículo 25, en virtud de que se trataría de una disposición de carácter penal; (iii) las reformas a la Ley Orgánica de Régimen Especial de Galápagos, puesto que, a su criterio, no tienen relación con materia económica, financiera o tributaria; y, (iv) las reformas a la Ley de Hidrocarburos, dado que consideran que no se evidencia una vinculación entre la reforma fiscal y el cambio de modalidad contractual de los contratos petroleros.
140. Al respecto, cabe empezar por señalar que el artículo 136 de la CRE establece que “los proyectos de ley deberán referirse a una sola materia”. Este principio tiene como finalidad la racionalización de la actividad legislativa, no sólo en relación con el diseño de cuerpos normativos dotados de coherencia, sino también con la democracia deliberativa y la organización de un adecuado debate público centrado en una materia más o menos delimitada, sin dispersiones inadecuadas²⁰.
141. Esta exigencia busca el desarrollo de un debate legislativo transparente sobre las distintas disposiciones de una materia, sin las dificultades que acarrea el introducir al debate normas satélite, sin ningún tipo de relación. De esta manera, no sólo se trata de la satisfacción de una mera formalidad en el proceso legislativo, sino de un mandato constitucional en busca de técnica legislativa al momento de evaluar la pertinencia de que distintas disposiciones de un proyecto de ley formen un solo cuerpo normativo coherente.
142. Así, esta Corte Constitucional ha establecido que, para los proyectos de ley calificados de urgencia en materia económica, este control debe ser más riguroso puesto que:

“las fuertes limitaciones temporales para la tramitación de los proyectos de urgencia económica denotan que en estos existen notorias menores posibilidades de discusión y participación por parte de legisladores y la ciudadanía, pese a la complejidad de los asuntos que abarcan, [...] a fin de salvaguardar que no hayan existido dispersiones normativas inadecuadas que hayan imposibilitado arribar a consensos políticos dentro del plazo constitucional y emitir una respuesta legislativa al proyecto recibido. De lo contrario, un menor nivel de control sobre la amplitud temática podría vaciar de contenido incluso la limitación establecida en el artículo 140 de la Constitución relativa a que ‘mientras se discuta un proyecto calificado de urgente, la Presidenta o Presidente

²⁰ Corte Constitucional del Ecuador, sentencias No. 32-21-IN/21 de 11 de agosto de 2021, párr. 29 y No. 58-11-IN/22 de 12 de enero de 2022, párr. 61.

de la República no podrá enviar otro, salvo que se haya decretado el estado de excepción'. Más aun, en la medida que el principio democrático, la participación ciudadana o el prolongado tiempo de discusión del proyecto no podrían justificar un menor grado de satisfacción del principio de unidad de materia como en otro tipo normas legislativas, el control del principio de unidad de materia debe ser más riguroso que el estándar aplicable a la legislación ordinaria”²¹.

- 143.** Es por ello que, conforme a la jurisprudencia constitucional²², corresponde efectuar un control riguroso para verificar si el Decreto-Ley cumple con los parámetros establecidos por el artículo 116 de la LOGJCC:

*“1. Todas las disposiciones de una ley se refieran a una sola materia, por lo que **debe existir entre todas ellas una conexidad clara, específica, estrecha, necesaria y evidente, de carácter temático, teleológico o sistemático;***

*2. **La totalidad del contenido del proyecto corresponda con su título;***

*3. **Para determinar la conexidad entre las disposiciones legales, la Corte Constitucional deberá tener en cuenta la exposición de motivos y las variaciones entre los textos originales y los definitivos, entre otros”** (énfasis añadido).*

- 144.** Como se desprende del artículo citado, este principio no se limita únicamente a una conexidad temática, sino también a otras posibles vinculaciones como la sistematicidad de las distintas disposiciones de un mismo cuerpo normativo y su conexión teleológica. Asimismo, para efectos de determinar el respeto a la unidad de materia, pueden resultar relevantes la correspondencia entre el título del proyecto y su contenido, la exposición de motivos y las modificaciones durante su tramitación legislativa.

Sobre la conexidad temática en el Decreto-Ley

- 145.** En decisiones anteriores, esta Corte ha establecido que, para efectos de determinar la unidad temática, es preciso delimitar el tema dominante o eje temático regulado en la ley y cotejarlo con sus distintas disposiciones a fin de deducir si entre el contenido genérico del Decreto-Ley y sus disposiciones existe una *“conexidad clara, específica, estrecha, necesaria y evidente”*²³.

- 146.** De la revisión del Decreto-Ley, se identifica que el tema dominante o eje temático corresponde al reordenamiento del sistema tributario y la sostenibilidad fiscal. Lo cual se logra a través de una serie de reformas a distintos cuerpos normativos que inciden en la recaudación de tributos y el establecimiento de distintos regímenes tributarios. Así, a través del Decreto-Ley se dispuso, entre otros: **(i)** la creación de dos contribuciones temporales para el impulso económico post COVID-19; **(ii)** la

²¹ Corte Constitucional del Ecuador, sentencia No. 58-11-IN/22 de 12 de enero de 2022, párrs. 72-74.

²² Corte Constitucional del Ecuador, sentencia No. 44-16-IN/22 de 13 de julio de 2022, párrs. 77 y 78.

²³ Corte Constitucional del Ecuador, sentencia No. 58-11-IN/22 de 12 de enero de 2022, párr. 78.

creación del RIVUT; **(iii)** reformas al impuesto a la renta, al impuesto al valor agregado, al impuesto a la renta sobre ingresos provenientes de herencias, legados, donaciones y hallazgos (“**impuesto a la herencia**”), al impuesto a las contribuciones especiales y al impuesto a la salida de divisas; y, **(iv)** la introducción del RIMPE y de la transacción en materia tributaria. Por lo tanto, corresponde examinar si las disposiciones impugnadas guardan una conexidad directa, estrecha, necesaria y evidente, con este eje temático del Decreto-Ley.

- 147.** Respecto de la creación del RIVUT, este se encuentra alineado con el eje temático tributario puesto que crea y regula el impuesto único y temporal para la regularización de activos en el exterior. Así, el Decreto-Ley establece en qué consiste el RIVUT, el plazo para acogerse al mismo y los elementos del impuesto a pagar, así como disposiciones relativas a su declaración, pago, efectos, control posterior, tratamiento de la información remitida al acogerse a este régimen, presentación de una declaración patrimonial y la imposibilidad de usarlo como crédito tributario. Por lo que, es evidente que este régimen impositivo, en su conjunto, sí guarda conformidad con el tema dominante del Decreto-Ley, al tratarse de un asunto tributario que busca incrementar la recaudación a través de la regularización de activos en el exterior.
- 148.** En cuanto al artículo 25 del Decreto-Ley, que forma parte de la normativa que regula el RIVUT, los accionantes alegan que contraviene el principio de unidad de materia puesto que se trataría de una disposición de naturaleza penal –y no tributaria o fiscal– que impide que quienes se acojan al régimen sean investigados por los delitos de enriquecimiento privado no justificado, defraudación tributaria y defraudación aduanera. Al respecto, esta Corte verifica que, aun cuando la disposición impugnada provoca la exclusión de la investigación de un delito, su incorporación tiene directa relación con los efectos del acogimiento al RIVUT y los ilícitos tributarios, pues constituye un mecanismo para hacer posible la implementación del régimen. Por lo que, aun cuando la norma establece que no se iniciarán procesos de investigación penal por los delitos de enriquecimiento privado no justificado, defraudación tributaria ni defraudación aduanera, esta sigue siendo una norma que busca fomentar la recaudación del RIVUT, a través de la eliminación de posibles obstáculos que disuadan al contribuyente de acogerse a este. En consecuencia, desde el punto de vista formal, es posible establecer que existe una conexidad directa de este artículo con el eje temático del Decreto-Ley.
- 149.** En relación con las reformas a la Ley Orgánica del Régimen Especial de Galápagos y a la Ley de Hidrocarburos, en cambio, se evidencia lo siguiente: Las primeras, contenidas en los artículos 112 al 116 del Decreto-Ley, hacen referencia a la titularidad de permisos de operación de embarcación turística (art. 112), al permiso de operación turística para personas jurídicas (art. 113), a la prohibición para el otorgamiento del permiso de operación turística dentro del área protegida (art. 114), a la vigencia de los contratos de operación turística (art. 115) y al régimen transitorio de los permisos de operación turística (art. 116).

150. En cambio, las segundas, contenidas en los artículos 131 al 145 del Decreto-Ley, regulan asuntos relativos a: modalidades contractuales para la exploración y/o explotación de hidrocarburos (art. 131); la refinación de hidrocarburos (art. 132); los contratos de participación para la exploración y/o explotación de hidrocarburos (art. 133); el régimen de los contratos de obras o servicios específicos (art. 137); la obligación del contratista de rendir garantía previo a la inscripción del contrato en materia de hidrocarburos (art. 138); la posibilidad de modificación y migración de los contratos para la exploración y/o explotación de hidrocarburos a otras modalidades contractuales (art. 139); el establecimiento del valor de una prima de entrada en campos en producción cuya operación se delegue a la iniciativa privada (art. 140); la declaratoria de excepcionalidad para la delegación a la iniciativa privada de actividades relacionadas a derivados de hidrocarburos (art. 141); la adquisición, uso, comercialización, exportación e importación de hidrocarburos o derivados (arts. 142 a 144); la transferencia o cesión a terceros de derechos derivados de un contrato (art. 145) y, la necesidad de que las contratistas de EP PETROECUADOR que tengan suscritos contratos de servicios específicos con financiamiento de la contratista notifiquen su decisión de migrar a la modalidad contractual de participación (disposición transitoria décimo primera)²⁴.
151. Respecto a estos dos grupos de reformas, una vez analizado el objeto, alcance y efecto de las regulaciones introducidas, dentro del escrutinio alto que corresponde en este caso, esta Corte no logra identificar una conexidad directa, estrecha, necesaria ni evidente con el eje temático del Decreto-Ley, esto es, el reordenamiento del sistema tributario y la sostenibilidad fiscal. En general, estas se limitan a regular, por un lado, cuestiones propias de la operación turístico-administrativa en Galápagos y, por otro lado, asuntos relacionados con la actividad hidrocarburífera desde un enfoque contractual. Por lo que, aun cuando puedan tener incidencia en la reactivación económica no se observa que persigan un propósito vinculado directamente a la reorganización del régimen tributario o la sostenibilidad fiscal²⁵.

²⁴ Es importante mencionar que los artículos 134 a 136 de Decreto-Ley, dispusieron la supresión de los artículos 13 a 15 de la Ley de Hidrocarburos, mismos que se relacionaban con el régimen aplicable a los contratos de asociación.

²⁵ En la sentencia No. 42-10-IN/21 y acumulado, esta Corte analizó la compatibilidad de normas de la Ley Reformatoria a la Ley de Hidrocarburos y Ley de Régimen Tributario Interno, con el principio de unidad de materia y concluyó que si bien “*la ley impugnada*” en lo principal, emite una serie de regulaciones respecto del sector hidrocarburífero del país; incluye además reformas a la Ley de Régimen Tributario Interno para adecuar la normativa tributaria relacionada con los contratos de prestación de servicios de exploración y explotación hidrocarburífera. [...] se observa que la “*ley impugnada*” trata de manera directa aspectos relacionados a materia hidrocarburífera y consolida aspectos tributarios y laborales en dicha materia [...] sin que pueda observarse que las reformas presentadas sobre aspectos laborales y tributarios tengan un contenido temático ajeno a la “*ley impugnada*””. En este sentido, aun cuando las normas analizadas en la sentencia No. 42-10-IN/21 y acumulado presentan similitudes con las analizadas en el presente caso, el nivel de vinculación de cada una con el eje temático de la ley a la que pertenecen es distinto. En el presente caso, no se observa una vinculación estrecha entre el eje temático eminentemente tributario del Decreto-Ley y las regulaciones sobre modalidades contractuales para la exploración y/o explotación de hidrocarburos, la refinación de hidrocarburos, los contratos de obras o servicios para empresas públicas que ejecuten actividades en el sector hidrocarburífero, la importación y exportación de hidrocarburos y la adquisición, uso y comercialización de combustibles (artículos 131 al 145). Por su parte,

152. No obstante, respecto del artículo 146 del Decreto-Ley, que es parte de las reformas a la Ley de Hidrocarburos, esta Corte encuentra que este se refiere a la exoneración de tributos al comercio exterior por la importación de derivados de hidrocarburos; por lo que, al tener relación directa con el eje temático, este sí guarda conexidad con el Decreto-Ley.
153. Por lo expuesto, esta Corte concluye que el RIVUT y el artículo 146 del Decreto-Ley sí guardan conexidad con el eje temático de la norma; por lo que, se descarta el cargo de los accionantes al verificar que respecto de estas normas sí existe unidad de materia. En cambio, respecto a los artículos 112 al 116, referentes a las reformas a la Ley Orgánica de Régimen Especial de Galápagos y a los artículos 131 al 145 y la disposición transitoria décimo primera del Decreto-Ley, relativos a las reformas a la Ley de Hidrocarburos, se verifica que no guardan conexidad temática y, en consecuencia, se continuará con el análisis para verificar si tienen conexidad teleológica o sistemática, de conformidad con lo establecido en el artículo 116 de la LOGJCC.

Sobre la conexidad teleológica en el Decreto-Ley

154. La conexidad teleológica, como exigencia del principio de unidad de materia, implica que entre la ley analizada y cada una de sus disposiciones debe existir una identidad de objetivos y finalidades.
155. El artículo 1 del Decreto-Ley establece:

La presente ley tiene por objeto promover la sostenibilidad de las finanzas públicas, el reordenamiento del sistema tributario y fiscal ecuatoriano y la seguridad jurídica para la reactivación económica del Ecuador tras haber afrontado la pandemia de COVID-19.

Son objetivos específicos de esta Ley:

- a) La implementación de medidas para la sostenibilidad de las finanzas públicas;*
- b) La reestructuración de determinados impuestos que resultan complejos o ineficientes, que desincentivan a la inversión y la consecuente generación de plazas de trabajo;*
- c) La creación de mecanismos de evaluación de las regulaciones que generan trámites o procesos innecesarios, duplicados o ineficientes.*

156. Tomando en consideración que en el presente caso se trata de una ley calificada como de urgencia económica que fue promulgada a través de un decreto-ley, estos fines deben mirarse de modo estricto, ser leídos de forma conjunta y teniendo en

en el caso de la sentencia No. 42-10-IN/21 y acumulado, esta Corte encontró que las reformas a la LRTI relacionadas al impuesto a la renta ante la existencia de contratos de prestación de servicios para la exploración y explotación de hidrocarburos, sí guardan una relación estrecha con la materia hidrocarburífera al buscar adecuar la normativa tributaria al modelo de contratación de servicios de exploración y explotación hidrocarburífera.

consideración su eje temático conductor que, en este caso, gira en torno al reordenamiento de normas del sistema tributario y la sostenibilidad fiscal.

- 157.** Respecto a las reformas a la Ley Orgánica de Régimen Especial de Galápagos, se verifica que, de acuerdo a la exposición de motivos, estas permitirían la regularización y otorgamiento de patentes ante el vencimiento de plazos *“para la realización de concursos y procesos de transición del régimen anterior hacia la nueva Ley de Régimen Especial”*. Así también, en la exposición de motivos se señala que la reforma a la disposición transitoria cuarta de la referida ley, brinda certeza a quienes tienen permisos de operación turística, a fin de que *“[...] puedan mantener y aumentar sus inversiones y así recuperar el nivel de empleo que se afectó durante los meses más duros de la pandemia, así como se estimula la concesión de nuevas autorizaciones siempre que se cumpla con la normativa y requisitos ambientales”*. De modo que, aun cuando en la exposición de motivos se hace referencia al aumento de empleos y fortalecimiento de la seguridad jurídica, los artículos 112 al 116 del Decreto-Ley no se encuadran de forma directa o estrecha en los objetivos de la norma y no se evidencia que su finalidad sea la implementación de medidas dirigidas directamente a la consecución del reordenamiento del régimen tributario y/o la sostenibilidad fiscal, conforme consta en el artículo 1 del Decreto-Ley. Al contrario, como ya quedó establecido, son medidas de carácter administrativo en asuntos de turismo local que no tienen vinculación clara ni directa con los fines específicos de la ley; por tanto, no se verifica que estas reformas cumplan con guardar una conexidad teleológica.
- 158.** Lo mismo sucede con las reformas a la Ley de Hidrocarburos (excepto el artículo 146), pues, de la exposición de motivos del Proyecto de Ley, se desprende que su finalidad es promover el desarrollo del sector hidrocarburífero y *“optimizar los ingresos del Estado a través de la incrementación de la producción petrolera así como la reducción de costos en la industrialización, transporte y comercialización de hidrocarburos y sus derivados mediante el incentivo a la participación privada en la exploración, explotación y comercialización”*. Y aun cuando se las vincula con la reactivación económica y la generación de nuevas plazas de trabajo, por su contenido y alcance se constata que, en realidad, buscan regular asuntos propios de la actividad hidrocarburífera sin que exista una conexión directa, estrecha y clara con los objetivos expresados en el Decreto-Ley, que pretenden alcanzar un reordenamiento del régimen tributario y fiscal.
- 159.** En consecuencia, bajo el escrutinio riguroso que corresponde en una ley de urgencia económica, que además fue aprobada por decreto-ley, el tipo de medidas adoptadas en este régimen no presenta una conexidad directa y evidente con los fines generales y específicos del Decreto-Ley; por lo que, tampoco se observa que las reformas a la Ley Orgánica de Régimen Especial de Galápagos y a la Ley de Hidrocarburos (excepto el artículo 146) guarden conexidad teleológica con el resto del Decreto-Ley.

Sobre la conexidad sistemática en el Decreto-Ley

- 160.** Las disposiciones de una ley guardan conexidad sistemática si su contenido da lugar a un conjunto coherente de reglas, principios y valores jurídicos. En esa línea, por las razones expuestas en las secciones previas, la Corte identifica que las disposiciones que reforman la Ley Orgánica de Régimen Especial de Galápagos y la Ley de Hidrocarburos -salvo el artículo 146 del Decreto-Ley- no guardan coherencia, ni vínculos de sistematicidad con las distintas disposiciones del Decreto-Ley.
- 161.** Por todo lo expuesto, los artículos 112 al 116 (reformas a la Ley Orgánica de Régimen Especial de Galápagos) y 131 al 145, así como la disposición transitoria décimo primera (reformas a la Ley de Hidrocarburos) del Decreto-Ley son inconstitucionales por la forma al incumplir el requisito de unidad de materia, al carecer de vinculación temática, teleológica y sistemática. En consecuencia, al verificarse que dichas disposiciones son inconstitucionales por la forma, no corresponde que este Organismo se pronuncie sobre su constitucionalidad por el fondo.

5.2. Análisis constitucional por el fondo

5.2.1. Sobre los cargos relativos a la reforma del impuesto a la renta de personas naturales

- 162.** Los accionantes sostienen que la reforma al impuesto a la renta de personas naturales efectuada por el Decreto-Ley es inconstitucional, puesto que: **(i)** las reformas a la tabla de ingresos inobservan los principios de progresividad, equidad tributaria, capacidad contributiva y no confiscatoriedad; y **(ii)** la sustitución del sistema de deducción de gastos personales para el cálculo del impuesto, por un esquema de rebaja basada en gastos personales, contraviene el principio de progresividad y no regresividad.
- 163.** En tal virtud, corresponde a esta Corte examinar si los artículos 39 numeral 5, 40 y 43 numeral 1 del Decreto-Ley contravienen los principios constitucionales invocados.

5.2.1.1. Sobre la presunta inconstitucionalidad de las reformas a la tabla de ingresos del impuesto a la renta de personas naturales a partir del artículo 43 numeral 1 del Decreto-Ley por contravenir los principios de equidad tributaria, progresividad y capacidad contributiva

- 164.** El artículo 301 del texto constitucional reconoce a la potestad tributaria como una atribución del Estado que, con iniciativa legislativa exclusiva del Presidente de la República y, por medio de la Asamblea Nacional, puede crear, modificar o suprimir tributos, sin perjuicio de las atribuciones conferidas en esta materia a los gobiernos seccionales autónomos²⁶. En tal sentido, la potestad tributaria como una derivación

²⁶ Conforme al artículo 301 de la CRE “sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. Sólo

de la soberanía popular y el poder público del Estado, constituye una potestad para crear tributos que graven, por ejemplo, la renta de las personas con el fin de cubrir las erogaciones estatales y las necesidades públicas. No obstante, esta facultad no es ilimitada; por lo que, la CRE prevé una serie de límites formales y materiales que buscan garantizar el respeto de los derechos de los contribuyentes y los valores fundamentales sobre los que el sistema tributario se erige.

165. El artículo 300 de la CRE constituye uno de esos límites constitucionales al ejercicio de la potestad tributaria, en tanto procura la existencia de un “*régimen tributario*” más justo y solidario:

“El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos.”

La política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables” (énfasis añadido).

166. En particular, el **principio de equidad tributaria** tiene como objetivo evitar que, a través de la tributación, se creen situaciones inequitativas. Conforme lo ha reconocido esta Corte Constitucional, este principio “*impone al sistema [tributario] el requisito de afectar con el mismo rigor a quienes se encuentren en la misma situación, de forma tal que pueda afirmarse que es igual para iguales y desigual para desiguales*”²⁷.

167. De ahí que la equidad tributaria exige que se imponga una carga impositiva en proporción a la capacidad contributiva del sujeto pasivo; es decir, que quienes cuentan con mayores recursos económicos tributen en mayor medida que aquellos que perciben ingresos menores, aplicando un criterio de equidad vertical, y para los casos en los cuales las personas tengan igual capacidad económica deberán contribuir en igual medida, con un criterio de equidad horizontal²⁸.

168. Este principio, a su vez, está estrechamente ligado con el **principio de progresividad** que exige al sistema tributario gravar la riqueza de manera proporcional a su incremento. De esta manera, el principio de progresividad constituye una derivación del principio de equidad, en tanto pretende que el legislador diseñe las normas tributarias de manera que quienes tienen mayor capacidad contributiva asuman obligaciones de mayor cuantía, en proporción a su mayor capacidad de contribución²⁹.

169. Es así que, tanto el principio de equidad como el principio de progresividad, exigen

por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley”.

²⁷ Corte Constitucional del Ecuador, sentencia No. 65-17-IN/21 de 19 de mayo de 2021, párr. 43.

²⁸ Corte Constitucional del Ecuador, sentencias No. 61-09-IN/19 de 21 de mayo de 2019, párr. 20 y No. 030-15-SIN-CC de 29 de julio de 2015, pág. 10.

²⁹ Corte Constitucional del Ecuador, sentencia No. 65-17-IN/21 de 19 de mayo de 2021, párr. 45.

que los tributos observen la **capacidad contributiva** del sujeto pasivo para imponerle un gravamen impositivo en función de ella. Así, aun cuando este principio no se encuentra expresamente consagrado en la CRE, la jurisprudencia de esta Corte ha considerado que es un principio *“que está implícito y deriva de la combinación del principio de equidad y progresividad”*³⁰ y constituye, por ende, un elemento medular de estos principios constitucionales. Esto debido a que permite, por un lado, que solamente las manifestaciones directas o indirectas de riqueza puedan configurar el hecho generador de una obligación tributaria y, por otro lado, deriva en que los particulares están obligados a contribuir de manera progresiva en función de su capacidad³¹.

- 170.** Como se desprende de la sección 4.1.2, los accionantes consideran que la reforma al artículo 36 literal a) de la LRTI (artículo 43 numeral 1 del Decreto-Ley) contraviene los principios de equidad tributaria, progresividad y capacidad contributiva, puesto que implica un incremento radical y desproporcionado del pago del impuesto a la renta, particularmente, respecto de aquellas personas que están en el rango entre USD 31.630,01 y USD 41.630,00 de la respectiva tabla y de quienes perciben ingresos mensuales entre USD 2.000,00 y USD 3.000,00. Asimismo, alegan que la afectación en los primeros 8 rangos de la tabla es mayor a la de los últimos 2 rangos y que la eliminación del sistema de deducciones incidió en el aumento desproporcionado de la carga tributaria, en relación con la tabla anteriormente vigente.
- 171.** Ahora bien, es importante mencionar que, dada la naturaleza del control abstracto de constitucionalidad, este Organismo está impedido de examinar las posibles repercusiones de la reforma en casos concretos³². Asimismo, al analizar los cargos planteados, la Corte no puede pronunciarse acerca de la adecuación de los aspectos que son propios del diseño y configuración del tributo y que deben ser valorados por el órgano legislativo, ni sobre su pertinencia o corrección. En consecuencia, al verificar la constitucionalidad de las normas impugnadas, únicamente, corresponde a esta Corte Constitucional determinar si el ejercicio de la potestad tributaria y la configuración normativa del impuesto a la renta contravienen los principios tributarios alegados por los accionantes.
- 172.** Al respecto, cabe señalar que el impuesto a la renta constituye un impuesto directo en tanto grava la renta (riqueza) como una manifestación directa de la capacidad contributiva. En tal sentido, como objeto imponible de este impuesto, de forma general, la renta se obtiene a partir de la diferencia entre de los ingresos gravados³³ y

³⁰ Corte Constitucional del Ecuador, sentencia No. 65-17-IN/21 de 19 de mayo de 2021, párr. 46.

³¹ Corte Constitucional del Ecuador, sentencia No. 65-17-IN/21 de 19 de mayo de 2021, párr. 47.

³² Conforme a la sentencia No. 74-15-IN/20, 23 de septiembre de 2020, párr. 13, *“este tipo de procesos no se concentran en atender la presunta vulneración individual, sino que busca la satisfacción de un interés general, esto es que las normas guarden armonía con el orden constitucional”*.

³³ De acuerdo al artículo 4 de la LRTI, estarán sujetos al pago del impuesto a la renta *“las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades, nacionales o extranjeras, domiciliadas o no en el país, que obtengan ingresos gravados de conformidad con las disposiciones de esta Ley”* (énfasis añadido). Asimismo, véase el art. 2 de la misma ley que establece que *“[p]ara efectos de este impuesto se considera*

la totalidad de costos y gastos deducibles imputables a la generación de tales ingresos.

173. Así, en el caso de ingresos provenientes de actividades económicas, la renta está determinada a partir de la resta entre los ingresos gravados (es decir, que no estén exentos) y los gastos deducibles “*que se efectúen con el propósito de obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana que no estén exentos*”. Por su parte, en el caso de ingresos provenientes del trabajo en relación de dependencia, en virtud de que no existen gastos imputables a los ingresos derivados del trabajo, la renta se obtiene únicamente a partir de los ingresos gravados “*menos el valor de los aportes personales al IESS*”, conforme al artículo 17 de la LRTI. Y con ello, para liquidar el impuesto “*se aplicarán a la base imponible las tarifas contenidas en la [...] tabla de ingresos [...]*”.

174. Ahora bien, el artículo 43 numeral 1 del Decreto-Ley reformó la tabla de ingresos para el cálculo del impuesto a la renta de personas naturales de la siguiente manera:

“43. En el artículo 36 efectúese las siguientes reformas: 1. Sustitúyase la tabla del literal a) por la siguiente:

Fracción básica	Exceso hasta	Impuesto sobre fracción básica	% Impuesto sobre la fracción excedente
-	11.310,00	-	0%
11.310,01	14.410,00	-	5%
14.410,01	18.010,00	155,00	10%
18.010,01	21.630,00	515,00	12%
21.630,01	31.630,00	949,40	15%
31.630,01	41.630,00	2.449,40	20%
41.630,01	51.630,00	4.449,40	25%
51.630,01	61.630,00	6.949,40	30%
61.630,01	100.000,00	9.949,40	35%
100.000,01	En adelante	23.378,90	37%

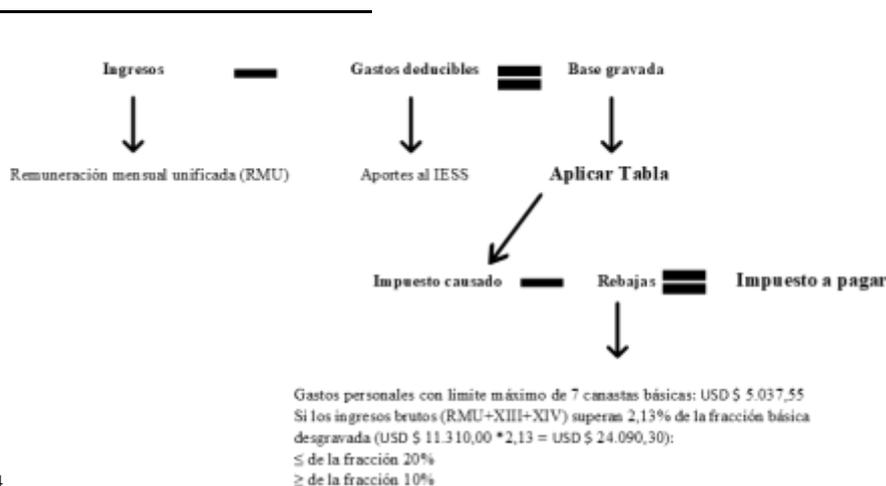
Fuente: elaboración de la Corte Constitucional a partir del artículo 43 numeral 1 del Decreto-Ley.

175. Así las cosas, esta Corte determinará si las reformas efectuadas a la tabla de ingresos

renta: 1.-Los ingresos de fuente ecuatoriana obtenidos a título gratuito o a título oneroso provenientes del trabajo, del capital o de ambas fuentes, consistentes en dinero, especies o servicios; y 2.-Los ingresos obtenidos en el exterior por personas naturales domiciliadas en el país o por sociedades nacionales, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 98 de esta Ley”.

contravienen los principios de capacidad contributiva, equidad tributaria y progresividad³⁴.

- 176.** En relación a la **capacidad contributiva**, si bien contribuir al gasto público a través del pago del impuesto a la renta es un deber ciudadano³⁵, el Estado no puede exigir cargas impositivas que dejen de considerar la aptitud económica de las personas para aportar al financiamiento de los gastos públicos. De modo que la configuración de un tributo, necesariamente debe incluir condiciones de hecho que sirvan como índice para medir la capacidad contributiva de las personas a fin de evitar que quienes no cuentan con capacidad económica suficiente soporten cargas impositivas excesivas que estén por fuera de sus posibilidades.
- 177.** De acuerdo al diseño del impuesto a la renta de personas naturales, la capacidad contributiva se mide a partir de la fracción desgravada, en la que se encuentran considerados los gastos promedio de una familia en el Ecuador en base a la canasta familiar básica nacional³⁶. Esto quiere decir que únicamente quienes perciban un ingreso que supere la fracción básica desgravada, tienen la capacidad económica para efectuar el pago del tributo, puesto que se entiende que a partir de los USD 11.310,01 las personas empiezan a generar renta y, por tanto, deberán tributar en función del rango, el impuesto sobre la fracción básica y el porcentaje sobre la fracción excedente que se ajuste a su nivel de ingresos.
- 178.** Al respecto, se observa que la reforma a la tabla de ingresos incrementó la fracción



³⁴

³⁵ Artículo 83 numeral 15 de la CRE: “*Son deberes y responsabilidades de las ecuatorianas y los ecuatorianos, sin perjuicio de otros previstos en la Constitución y la ley: [...] 15. Cooperar con el Estado y la comunidad en la seguridad social, y pagar los tributos establecidos por la ley*”.

³⁶ Según el sitio web del Instituto Ecuatoriano de Estadísticas y Censos la canasta básica familiar corresponde al “*conjunto de bienes y servicios que son imprescindibles para satisfacer las necesidades básicas del hogar tipo compuesto por 4 miembros con 1,6 perceptores de ingresos, que ganan la remuneración básica unificada*” y está compuesta por cuatro rubros: (i) alimentos y bebidas, (ii) vivienda, (iii) indumentaria y (iv) misceláneos que incluye cuidados de salud y educación. Hasta el mes de septiembre de 2022, la canasta básica familiar nacional era de USD 756,90. Obtenido del siguiente enlace: <https://www.ecuadorencifras.gob.ec/canasta/>.

básica gravada con tarifa de 0% como situación de hecho dirigida a medir la capacidad contributiva de los sujetos pasivos del impuesto a la renta. Es así que, de acuerdo con la tabla actualmente vigente, quienes hayan percibido ingresos mayores a USD 942,50 mensuales, deberán contribuir, pero en relación a su capacidad para ello, sin poner en riesgo su subsistencia o la de su familia. Es por ello que, en la tabla se incorporan rangos de ingresos que conforme aumentan progresivamente establecen un impuesto basado en una tarifa fija y una porcentual respecto a la fracción excedente específica para cada nivel de ingresos. Por lo que, analizada la tabla, esta Corte verifica que su reforma sí observa la capacidad contributiva de los sujetos pasivos del tributo no solo en función de sus ingresos sino también de los gastos que requieren para cubrir necesidades básicas promedio.

179. En relación al principio de **equidad tributaria**, esta Corte encuentra que la tabla de ingresos del impuesto a la renta impone los mismos gravámenes a quienes están en la misma situación y distintas cargas a quienes están en condiciones diferentes. Es así que en la tabla se encuentran diez rangos distintos en los que se agrupa a personas que perciben similares ingresos y les asigna a todas ellas el mismo impuesto. Por lo que, aun cuando la tabla impugnada incrementó los montos en relación a los vigentes hasta 2021, se verifica que la carga tributaria se asigna por igual, en función de los ingresos que percibe cada grupo de contribuyentes. Además, aun cuando aparecen nuevos rangos de ingresos con montos muy distintos a los de la tabla vigente en 2021, estos, en realidad, permiten ubicar con mayor exactitud a los contribuyentes que efectivamente se encuentran en igualdad de condiciones. Por lo que, no se encuentra que existan afectaciones al principio de equidad horizontal.
180. Por otro lado, en relación a la equidad vertical, se encuentra que conforme aumentan los ingresos también aumenta el monto a pagar, y a pesar de que los accionantes sostienen que en algunos rangos se pueden apreciar incrementos sustanciales, lo cual en efecto se puede advertir en el sexto, octavo o décimo rango de la tabla, en todos los casos se verifica un aumento en el pago del tributo en función de la renta, con lo cual se constata que quienes cuentan con mayores recursos económicos tributan en mayor medida. Por lo tanto, tampoco se advierten afectaciones al principio de equidad tributaria en sentido vertical.
181. Finalmente, respecto de la **progresividad**, corresponde verificar si quienes tienen mayor capacidad contributiva asumen obligaciones de mayor cuantía, pues la carga tributaria debe distribuirse de manera diferenciada en relación a la aptitud del sujeto para aportar al gasto público. A partir de las modificaciones efectuadas en el Decreto-Ley a la tabla de ingresos, se advierte que conforme aumenta la renta incrementa también el impuesto que se debe pagar sobre la fracción básica y el porcentaje sobre la fracción excedente; por lo que, se verifica que, efectivamente, en la tabla la carga tributaria aumenta en función del incremento de los ingresos percibidos por cada sujeto pasivo.
182. Como ya quedó establecido, el monto a pagar por impuesto a la renta se incrementa

de forma paulatina conforme sube el rango de ingresos del contribuyente sujeto a este impuesto, y pese a que los accionantes señalan que en algunos grados no se incrementa en la misma proporción o cantidad, aquello no significa *per se* que no exista progresividad. Esto debido a que el legislador, dentro del margen de configuración legislativa, puede requerir de ajustes de distinto alcance para garantizar, efectivamente, los principios tributarios, sin que aquello sea inconstitucional. En este caso, esta Corte encuentra que aun cuando los porcentajes aplicados o las tarifas fijas contenidas en la tabla crecen sin una gradación exacta, a la hora de su implementación se verifica que sí existe progresividad y quienes más ingresos perciben más impuesto a la renta pagan.

183. Por lo expuesto, pese a que esta Corte no es ajena al hecho de que la tabla reformada por el Decreto-Ley trae consigo un incremento sustancial del impuesto y que esto genera un fuerte impacto para los contribuyentes, debe descartar el cargo planteado por los accionantes puesto que las modificaciones incorporadas en el artículo 43 numeral 1 del Decreto-Ley no inobservan los principios de capacidad contributiva, equidad y progresividad.

5.2.1.2. Sobre la presunta inconstitucionalidad del artículo 43 numeral 1 del Decreto-Ley por contravenir el principio de no confiscatoriedad

184. Los accionantes manifiestan que el artículo 43 numeral 1 del Decreto-Ley también contraviene el principio de no confiscatoriedad, puesto que *“los tributos absorben una parte sustancial de las rentas reales”* lo cual incrementa su carga tributaria y limita de forma desproporcionada la disponibilidad de recursos de los contribuyentes para cubrir sus necesidades y las de su familia.
185. Al respecto, el artículo 323 de la CRE reconoce el principio de no confiscatoriedad en los siguientes términos:

“Con el objeto de ejecutar planes de desarrollo social, manejo sustentable del ambiente y de bienestar colectivo, las instituciones del Estado, por razones de utilidad pública o interés social y nacional, podrán declarar la expropiación de bienes, previa justa valoración, indemnización y pago de conformidad con la ley. Se prohíbe toda forma de confiscación” (énfasis añadido).

186. La no confiscatoriedad es un principio general del derecho tributario que si bien no se encuentra consagrado de manera expresa entre los principios del régimen tributario, en la CRE, se desprende del artículo 323 que prohíbe toda forma de confiscación, incluyendo aquella que podría producirse a través de la imposición de tributos³⁷. Este principio establece un límite a la potestad tributaria a fin de que el contribuyente cumpla su carga tributaria sin que sobrepase su capacidad contributiva, pues si el desprendimiento patrimonial que provoca el cumplimiento de una obligación tributaria limita o restringe la propiedad de los contribuyentes de manera injustificada,

³⁷ Corte Constitucional del Ecuador, sentencia No. 65-17-IN/21 de 19 de mayo de 2021, párr. 63.

excesiva o desproporcionada, se convierte en confiscatoria³⁸.

- 187.** De modo que, sobre la base del cargo planteado, corresponde dilucidar si efectivamente la reforma entraña un aumento en la carga tributaria respecto del año anterior que resulte exorbitante o desproporcionada en relación a la capacidad contributiva, es decir, si menoscaba el nivel de ingresos del contribuyente hasta el punto de anular o limitar de forma injustificada su propiedad, en este caso, su renta.
- 188.** En primer lugar, como ya quedó establecido, se evidencia que la tabla de ingresos provocó aumentos importantes en la carga impositiva a partir del sexto rango; no obstante, esto no implica, por sí mismo, que la reforma sea inconstitucional y contravenga el principio de no confiscatoriedad, pues para ello es preciso que el incremento sea tal que imponga cargas que por su exorbitancia no guarden proporción con la capacidad contributiva de los sujetos pasivos del impuesto a la renta.
- 189.** En el presente caso, aun cuando existe un incremento considerable en el valor a pagar del impuesto con las reformas introducidas por el Decreto-Ley, no se verifica que sean desproporcionadas en relación con la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, pues conforme se señaló antes, la tabla vigente continúa considerando a la fracción básica que grava el impuesto con tarifa 0% (USD 11.310,01) como una expresión de la capacidad contributiva. De suerte que no se observa que exista un incremento en el tributo que esté por fuera de la aptitud económica para contribuir al gasto público o que implique que el contribuyente se vea obligado a destinar la totalidad o una parte excesiva de sus ingresos al pago del impuesto a la renta.
- 190.** En segundo lugar, para responder al cargo de los accionantes respecto a que la confiscación se produce por la magnitud del incremento entre la tabla vigente en 2021 y la de 2022, es posible efectuar un análisis comparativo y se observa lo siguiente:

Tabla de ingresos vigente en 2021			
Fracción básica	Exceso hasta	Impuesto sobre fracción básica	% Impuesto sobre la fracción excedente
-	11.212	-	0%
11.212	14.285	-	5%
14.285	17.854	154	10%
17.854	21.442	511	12%
21.442	42.874	941	15%
42.874	64.297	4.156	20%
64.297	85.729	8.440	25%
85.729	114.288	13.798	30%
114.288	En adelante	22.366	35%

Tabla de ingresos vigente en 2022			
Fracción básica	Exceso hasta	Impuesto sobre fracción básica	% Impuesto sobre la fracción excedente
-	11.310,00	-	0%
11.310,01	14.410,00	-	5%
14.410,01	18.010,00	155,00	10%
18.010,01	21.630,00	515,00	12%
21.630,01	31.630,00	949,40	15%
31.630,01	41.630,00	2.449,40	20%
41.630,01	51.630,00	4.449,40	25%
51.630,01	61.630,00	6.949,40	30%
61.630,01	100.000,00	9.949,40	35%
100.000,01	En adelante	23.378,90	37%

³⁸ Corte Constitucional del Ecuador, sentencia No. 030-15-SIN-CC de 29 de julio de 2015, págs. 11-12.

Fuente: elaboración de la Corte Constitucional a partir del artículo 43 numeral 1 del Decreto-Ley y a partir del artículo 36 literal a) de la LRTI previo a la reforma introducida por el Decreto-Ley

- 191.** Del análisis de las tablas de ingresos vigentes en 2021 y ahora en 2022, esta Corte encuentra que los primeros cinco niveles de la tabla vigente no sufrieron modificaciones importantes con relación a la del año anterior; sin embargo, en el resto de niveles sí se advierten variaciones importantes que, combinadas con la sustitución del sistema de deducción de gastos personales por uno de rebaja, significaron que, en la práctica, el valor a pagar por impuesto a la renta aumente de manera considerable en algunos rangos³⁹. No obstante, aunque efectivamente esta Corte constata un incremento en la carga tributaria que en términos relativos o porcentuales podría ser visto como elevado, en realidad no llega al grado de limitar la propiedad de forma arbitraria, excesiva o injustificada, sino que lo hace en observancia de los principios de equidad y progresividad y responde a la capacidad contributiva de cada sujeto pasivo.
- 192.** En consecuencia, sin perjuicio de que esta Corte verifica que los valores a pagar del impuesto a la renta provocados por la combinación entre la reforma a la tabla de ingresos y la introducción del esquema de rebaja son altos, aquello no rompe su presunción de constitucionalidad. Las atribuciones limitadas que tiene esta Corte y que se centran en un análisis de constitucionalidad, le impiden revisar cuestiones propias del diseño del sistema tributario como la determinación de cuál sería la mejor configuración de los elementos esenciales de los tributos. Por lo que, le recuerda al legislador la importancia de cumplir su rol en la configuración del sistema tributario y fiscal del país y su deber de velar por los intereses de la ciudadanía a través de la deliberación.
- 193.** Por lo tanto, esta Corte advierte que la reforma al artículo 36 literal a) de la LRTI, contenida en el artículo 43 numeral 1 del Decreto-Ley no contraviene el principio de no confiscatoriedad.

5.2.1.3. Sobre la presunta inconstitucionalidad de los artículos 39 numeral 5 y 40 del Decreto-Ley por contravenir el principio de no regresividad

- 194.** Los accionantes sostienen que la eliminación injustificada del sistema de deducción de gastos personales para el cálculo del impuesto a la renta de personas naturales, y

³⁹ Por ejemplo, a una persona que percibía una renta de USD 52.000,00 con la tabla vigente en 2021, se le aplicaba un impuesto sobre la fracción básica de 4.156 con un porcentaje sobre la fracción excedente de 20% mientras que con la tabla vigente en 2022, la fracción básica se incrementa a 6.949,40 con un porcentaje sobre la fracción excedente de 30%. A una persona que percibía una renta de USD 62.000,00 con la tabla vigente en 2021 se le aplicaba un impuesto sobre la fracción básica de 4.156 con un porcentaje sobre la fracción excedente de 20% mientras que con la tabla vigente en 2022, la fracción básica se incrementa a 9.949,40 con un impuesto sobre la fracción excedente de 35%. Sin embargo, respecto del noveno nivel de la tabla vigente, se aprecia que la carga impositiva aumentó sólo para quienes perciben una renta de entre USD 61.630,01 y USD 85.729 y no se incrementó para quienes perciben renta entre USD 85.729 y USD 100.000,00.

su reemplazo por un sistema de rebaja, contraviene el principio de no regresividad de derechos porque consideran que: (i) la deducción de gastos personales es un derecho en sí mismo y (ii) produce una afectación al umbral de protección adquirido respecto de los derechos a la salud, educación y vida digna.

195. El artículo 11 numerales 4 y 8 de la CRE establece que:

“Ninguna norma jurídica podrá restringir el contenido de los derechos ni de las garantías constitucionales. [...]”

El contenido de los derechos se desarrollará de manera progresiva a través de las normas, la jurisprudencia y las políticas públicas. El Estado generará y garantizará las condiciones necesarias para su pleno reconocimiento y ejercicio. Será inconstitucional cualquier acción u omisión de carácter regresivo que disminuya, menoscabe o anule injustificadamente el ejercicio de los derechos”.

196. Al respecto, esta Corte ha señalado que el goce y ejercicio de los derechos fundamentales no puede ser disminuido si no es en virtud de una razón plenamente justificada en la CRE o en alguna norma que forme parte del bloque de constitucionalidad. Es así que el principio de progresividad y no regresividad, *“limita el margen de decisión tanto en la normativa como en las políticas públicas que tienen los órganos estatales, estableciendo que dichas decisiones no pueden empeorar injustificadamente las condiciones generales en el ejercicio de un derecho”*⁴⁰.

197. Asimismo, esta Corte ha determinado que la Asamblea Nacional, en el ejercicio de su obligación de adecuación normativa, según el artículo 84 de la CRE, se encuentra constreñida por el deber de no regresividad, y ha determinado que *“el orden constitucional prohíbe que el desarrollo legislativo sea contrario y regresivo a los derechos”*⁴¹.

198. Sin embargo, la prohibición de regresividad de derechos fundamentales no es absoluta, pues este Organismo reconoce que el Estado puede enfrentar dificultades para mantener un grado específico de protección de un derecho que había sido alcanzado, pero impone la carga de justificación en el Estado⁴². Por ello, se entiende que cualquier retroceso en la protección de los derechos constitucionales, debe presumirse, en principio, como inconstitucional, aunque puede ser justificable y, por ello, necesariamente debe estar sometido a un control judicial severo⁴³. Esto implica que para que la adopción de una medida que represente regresividad en el

⁴⁰ Corte Constitucional del Ecuador, sentencia No. 83-16-IN/21 y acumulados de 10 de marzo de 2021, párr. 277.

⁴¹ Corte Constitucional del Ecuador, sentencia No. 83-16-IN/21 y acumulados de 10 de marzo de 2021, párr. 278.

⁴² Corte Constitucional del Ecuador, sentencia No. 14-11-IN/20 de 22 de enero de 2020, párr. 17 y sentencia No. 83-16-IN/21 y acumulados de 10 de marzo de 2021, párr. 279.

⁴³ Corte Constitucional del Ecuador, sentencia No. 83-16-IN/21 y acumulados de 10 de marzo de 2021, párr. 279.

reconocimiento de derechos constitucionales, pueda ser constitucional, las autoridades que la promueven deben demostrar la existencia de una necesidad imperiosa para su aplicación⁴⁴.

199. De esta manera, para efectos de resolver el presente problema jurídico, esta Corte debe verificar: **(i)** si existe un retroceso en el desarrollo para garantizar el pleno ejercicio de un derecho fundamental; **(ii)** si la medida regresiva está justificada en función de la satisfacción o cumplimiento de otros derechos; y, **(iii)** si a la medida regresiva le precedió la “*consideración más cuidadosa*” frente a la inexistencia de alternativas menos lesivas⁴⁵.

200. Así, para determinar si estamos ante el retroceso en un derecho fundamental, es preciso establecer la naturaleza de la deducción de gastos personales. Al respecto, cabe señalar que la deducción de gastos, de forma general, es un mecanismo a través del cual se descuentan ciertos costos y gastos del total de ingresos gravados obtenidos por un contribuyente para efectos de determinar la base imponible sobre la cual se calculará el impuesto a la renta⁴⁶.

201. En cuanto a la aplicación de un esquema de deducción de gastos personales para el cálculo del impuesto a la renta de personas naturales (sea que sus ingresos provengan del trabajo bajo relación de dependencia o no), aun cuando permite disminuir la carga tributaria del contribuyente, no constituye *per se* un derecho de los contribuyentes. Esto, en tanto su aplicación constituye una herramienta que utilizan las leyes tributarias a fin de aliviar la carga de los sujetos pasivos para alcanzar distintos fines, entre los que puede estar un incentivo al desarrollo de un sector, la promoción de actividades culturales y/o turísticas o, como ocurrió en Ecuador entre el 2008 y 2021, la facturación (ante la necesidad de que los gastos personales estén sustentados en comprobantes de venta válidos)⁴⁷. Por lo que, dada la naturaleza misma de la figura de deducción de gastos se descarta la existencia de regresividad de un derecho fundamental.

202. Ahora bien, la reforma establecida por los artículos 39 numeral 5 y 40 del Decreto-Ley sustituyó el esquema de deducciones de gastos personales por un esquema de

⁴⁴ Corte Constitucional del Ecuador, sentencia No. 83-16-IN/21 y acumulados de 10 de marzo de 2021, párr. 279.

⁴⁵ Corte Constitucional del Ecuador, sentencia No. 16-16-IN/21 y acumulados de 27 de enero de 2022, párr. 110.

⁴⁶ De conformidad con el primer inciso del artículo 10 de la LRTI, “[e]n general, con el propósito de determinar la base imponible sujeta a este impuesto se deducirán los gastos e inversiones que se efectúen con el propósito de obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana que no estén exentos”.

⁴⁷ El artículo 10 numeral 16 de la LRTI establecía, antes de la reforma del Decreto-Ley, que “no serán deducibles los costos o gastos que se respalden en comprobantes de venta falsos, contratos inexistentes o realizados en general con personas o sociedades inexistentes, fantasmas o supuestas”. El presidente del Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario se refirió a la vinculación de la facturación y la deducción de gastos personales en la audiencia pública celebrada en la presente causa. Adicionalmente, cabe señalar que la rebaja introducida con el Decreto-Ley también requiere que “tales gastos se vean sustentados en comprobantes de venta válidamente emitidos”, como consta en el artículo 40 del Decreto-Ley.

rebaja basada en gastos personales para el cálculo del impuesto a la renta de personas naturales. De este modo, la rebaja no incide sobre la determinación de la base imponible del tributo -como sucedía con la deducción de gastos personales vigente hasta 2021-, sino que se aplica sobre el valor final del impuesto a pagar. Así, aunque el Estado ha modificado la forma de considerar los gastos personales de los sujetos pasivos para la determinación del monto final del tributo, no ha dejado de tomarlos en cuenta.

203. Al tenor de lo anterior, cabe aclarar que este cambio no implica una eliminación total de las deducciones de gastos para el cálculo del impuesto a la renta. De conformidad con el artículo 10 de la LRTI, que sigue vigente, las personas naturales con ingresos que no provienen del trabajo bajo relación de dependencia, pueden deducir los gastos derivados del giro del negocio para efectos de la determinación de su impuesto a la renta, porque han incurrido en ellos, justamente, para generar sus ingresos. En similar sentido, el artículo 17 de la LRTI establece que los aportes individuales a la seguridad social deben ser deducidos de los ingresos imputables al trabajo en relación de dependencia para el cálculo del impuesto a la renta.
204. Por lo tanto, el análisis respecto a una presunta regresividad corresponde efectuarse, exclusivamente, en relación a los efectos causados por la sustitución del esquema de deducción de gastos *personales* por uno de rebaja en los derechos a la salud, educación y vida digna.
205. En relación a ello, como se anotó, la ley antes de la reforma admitía que los gastos *personales* (no ligados a la generación de ingresos derivados de una actividad económica) en los que incurrieran los sujetos pasivos del tributo sean descontados hasta un monto anual para obtener la base imponible del impuesto a la renta, siempre que dichos gastos correspondieran a los siguientes grupos: “*arriendo o pago de intereses por para (sic) adquisición de vivienda, alimentación, vestimenta, educación, incluyendo en este rubro arte y cultura, y salud, conforme establezca el Servicio de Rentas Internas*” (artículo 10 numeral 16 de la LRTI previo a la reforma) y turismo interno. Es así que, un contribuyente que -en función de sus ingresos gravados- hubiera estado ubicado en un rango de la tabla de impuesto a la renta, podía llegar a ubicarse en un rango inferior al que originalmente le correspondía o, incluso, no alcanzar la base imponible para el pago del impuesto al descontar determinados gastos personales debidamente justificados.
206. Para verificar si la sustitución de este esquema acarrea regresividad, como **primer elemento** corresponde determinar si existe un retroceso en el desarrollo de los derechos a la salud, educación y vida digna que son alegados por los accionantes dadas las limitaciones estatales para brindar dichas prestaciones.
207. Al respecto, pese a que esta Corte entiende que la deducción de gastos personales reconocía los pagos efectuados en salud o educación en los que incurren los contribuyentes y que fomentaba la capacidad de consumo de los sujetos pasivos hacia

la contratación de estos servicios a través de prestadores privados, no observa que la sustitución del esquema de deducción de gastos personales por el de rebaja, impida o anule el ejercicio de los derechos a la salud, educación y vida digna, pues la medida no ha privado a la población del acceso o ejercicio de estos. De hecho, los impuestos tienen como fin, justamente, que el Estado pueda proveer servicios públicos y con ello garantizar estos derechos prestacionales; de tal suerte que la medida no puede ser considerada, por sí misma, regresiva, aun cuando pueda producir un impacto en la economía personal y familiar de determinadas personas naturales.

- 208.** Además, dado que se trata de una sustitución del esquema de deducción por el de rebaja, esto implica que los gastos personales todavía están siendo considerados para el cálculo del impuesto a la renta de personas naturales; por lo que, el hecho de que no iguale los efectos económicos del mecanismo de deducción que existía previamente, no provoca un retroceso automático ni directo de los derechos a la salud, educación y vida digna y, por tanto no corresponde a este Organismo evaluar qué mecanismo es más adecuado, ni qué monto de deducción o rebaja es más conveniente, pues aquello es una cuestión de diseño y de política fiscal que debe ser determinada por los órganos colegisladores en función de la libre configuración legislativa de los tributos.
- 209.** Por lo tanto, al no encontrarse un retroceso en el desarrollo de los derechos invocados por los accionantes, toda vez que la sustitución del esquema de deducción de gastos personales por uno de rebaja no ha impedido su acceso ni ejercicio, no es necesario continuar con la verificación del resto de elementos descritos en el párrafo 199 *supra*.
- 210.** En consecuencia, no se verifica que las reformas contenidas en los artículos 39 numeral 5 y 40 del Decreto-Ley sean incompatibles con el principio de no regresividad.

5.2.2. Sobre la presunta incompatibilidad del RIMPE con los principios de capacidad contributiva y progresividad previstos en el artículo 300 de la CRE

- 211.** Los accionantes sostienen que el RIMPE es incompatible con los principios constitucionales de capacidad contributiva y progresividad reconocidos en el artículo 300 de la CRE, puesto que, a su criterio, este no grava verdaderas manifestaciones de riqueza y no diferencia entre los distintos niveles de capacidad económica de los contribuyentes sujetos a este régimen.
- 212.** Como ha quedado anotado, los principios de capacidad contributiva y progresividad constituyen límites materiales a la creación o modificación de cualquier tributo por parte de la potestad tributaria. En consecuencia, en el presente caso, la configuración legislativa del RIMPE debe guardar armonía con el principio de capacidad contributiva que -como fundamento, límite y orientación de la actividad tributaria- exige que el legislador atienda a la aptitud económica de las personas para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, así como al principio de progresividad a fin

de que las personas que tienen una mayor capacidad contributiva asuman obligaciones tributarias de mayor cuantía, de manera proporcional a su mayor capacidad de contribución.

- 213.** Al respecto, de la revisión del Decreto-Ley, se observa que este contiene una reforma a la LRTI que, en lugar del RISE y el RIM, configuró legislativamente el RIMPE como un nuevo régimen impositivo simplificado para el pago de impuesto a la renta por parte de negocios populares y emprendedores⁴⁸. Así, conforme a la exposición de motivos, la instauración del RIMPE responde a la necesidad institucional de crear un régimen de tributación más sencillo:

“La normativa que regula cada uno de los impuestos a nivel nacional ha sufrido más de una quincena de reformas en los últimos 14 años, lo que ha llevado a un régimen tributario complejo y desordenado, con oportunidades para algunos y castigos para muchos. Un régimen tributario tan complejo favorece a quienes pueden costear expertos y asesores, a la vez que castiga a quienes recién comienzan. Un régimen fiscal tan complejo necesariamente tiene agujeros por los que se escapan algunos a la vez que se caen otros. Es necesario cambiar esa realidad, simplificando la estructura de los impuestos, eliminando o disminuyendo algunos de ellos y replanteando otros. Por esto, este proyecto plantea la eliminación del actual régimen de microempresas, sustituyéndolo por un Régimen Simplificado distinto, que opere como un régimen de entrada al sistema formal” (énfasis añadido).

- 214.** Entonces, el RIMPE, como régimen impositivo simplificado, constituye un sistema alternativo de imposición dirigido a pequeños -e incluso medianos- contribuyentes que no cuentan con una sólida formación en contabilidad o asistencia fiscal y que, en muchas ocasiones, se encuentran en la informalidad. Por lo que, la finalidad de este nuevo régimen es facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias mediante la simplificación del régimen de tributación ordinario para ampliar la base de contribuyentes y generar -a mediano y largo plazo- una cultura de tributación en el Estado.
- 215.** Es así que, esta Corte advierte que el RIMPE propende a garantizar, por un lado, el principio de simplicidad administrativa a fin de que el régimen sea lo suficientemente sencillo para que las personas puedan cumplir el deber constitucional de contribuir (artículo 83 numeral 15 CRE) y, por otro, salvaguardar el principio de generalidad y garantizar que el tributo alcance a todos quienes se encuentran en capacidad de contribuir, sin privilegios o áreas exentas del pago de impuestos (artículo 300 CRE).
- 216.** Ahora bien, en virtud de que el RIMPE contiene un tratamiento tributario diferente para negocios populares que para emprendedores, los cargos planteados se analizarán por separado a fin de determinar si la simplificación efectuada para cada caso vacía

⁴⁸ Conforme al artículo 97.1 de la LRTI “se establece el régimen RIMPE, para el pago del impuesto a la renta, a los emprendedores y negocios populares regulados de acuerdo a las disposiciones contenidas en el presente Capítulo de esta ley. La sujeción al RIMPE no excluye la aplicación del régimen ordinario, respecto de las actividades no comprendidas en el mismo”.

de contenido los principios de progresividad y capacidad contributiva alegados por los accionantes.

RIMPE para negocios populares

- 217.** Conforme al artículo 97.3 de la LRTI, constituyen negocios populares “*aquellos sujetos pasivos, personas naturales, con ingresos brutos existentes de hasta veinte mil dólares de los Estados Unidos de América (US\$ 20.000,00) en el ejercicio económico del año inmediatamente anterior*”. Además, bajo el esquema normativo del RIMPE, para propender a la simplificación, los sujetos pasivos, únicamente, deben emitir notas de venta y no se encuentran obligadas a ser agentes de percepción del impuesto al valor agregado.
- 218.** Al respecto, durante la audiencia pública, el SRI estableció que el RIMPE para negocios populares simplificó el cumplimiento de las obligaciones tributarias al evitar que los pequeños contribuyentes deban presentar múltiples declaraciones durante el año fiscal y permitir que paguen una tarifa anual y emitan comprobantes de venta:

“[El RIMPE] clasifica en dos grandes grupos. El primer grupo son las personas naturales, únicamente personas naturales, denominadas negocios populares que tienen ingresos mayores a USD 0 y hasta USD 20.000,00. En este grupo se encuentran más de un millón de contribuyentes a quienes se les ha simplificado el cumplimiento de sus obligaciones porque [...] ya no van a tener que presentar declaraciones. Anteriormente, yo era una persona natural que presentaba 12 declaraciones en el año porque mi obligación era mensual o era una persona natural que presentaba 2 declaraciones en el año porque mi obligación era semestral. Hoy, ya no tengo que presentar [estas declaraciones]. En este grupo de negocios populares, se simplifica el cumplimiento de obligaciones a más de un millón de contribuyentes que sus dos obligaciones serán únicamente el pagar USD 60 una vez que se finalice este año 2022 máximo hasta marzo 2023 [...] y emitir sus notas de venta por las transacciones que realice” (énfasis añadido).

- 219.** En este sentido, de la revisión del Decreto-Ley, se observa que el RIMPE para negocios populares simplificó la tarifa contenida en el artículo 97.6 de la LRTI para el pago anual de impuesto a la renta, conforme a la siguiente tabla:

Límite inferior	Límite superior	Impuesto a la fracción básica	Tipo marginal
-	20.000	60	0,00%

Fuente: extraído de la tabla original contenida en el artículo 97.6 de la LRTI, introducida por el artículo 66 del Decreto-Ley.

- 220.** Así, en su finalidad de simplificación, el Decreto-Ley estableció una tarifa fija no diferenciada de impuesto a la renta en la que todos los contribuyentes dentro de esta categoría deben pagar USD 60 por concepto de impuesto a la renta. Esto implica que, tanto los contribuyentes que percibieron USD 20.000,00 durante el periodo fiscal

como aquellos que percibieron ingresos mínimos, apenas mayores a USD 0, estén obligados a contribuir y pagar exactamente el mismo valor, sin que exista un criterio que observe la real capacidad contributiva y la razón misma del impuesto a la renta, que es gravar la riqueza.

- 221.** Es así que la tarifa fija del RIMPE negocios populares, al combinar una tarifa fija de impuesto a la renta para un rango excesivamente amplio de personas en situaciones económicas materialmente distintas, provoca manifiestamente que, por un lado, aquellos contribuyentes que se encuentran en el extremo más próspero de la tabla contribuyan en menor medida de lo que su capacidad contributiva exige; mientras que, al mismo tiempo, conlleva a que existan situaciones de arbitrariedad tributaria en aquellas personas sin capacidad de contribución, que se encuentran legalmente obligadas a redistribuir la riqueza que carecen.
- 222.** Además, como ya se estableció, el fundamento constitucional del deber de contribuir previsto en el artículo 83 numeral 15 de la CRE precisamente reside en la aptitud económica de las personas para soportar el gravamen tributario y contribuir a las necesidades sociales. Por lo que, cuando la tarifa del RIMPE negocios populares grava a personas que manifiestamente no tienen capacidad económica para contribuir por tener ingresos mínimos, el deber de contribuir pierde fundamento constitucional.
- 223.** De igual manera, esta Corte advierte que la tarifa RIMPE negocios populares también contraviene el principio de progresividad, puesto que impone la misma tarifa fija de impuesto a la renta a personas que se encuentran en supuestos significativamente distintos. En tal sentido, la configuración de la tarifa del RIMPE negocios populares no diferencia la mayor, menor o inexistente capacidad de contribución de las personas naturales que se sujetan a este régimen, exigiendo que contribuyentes que se encuentran en situaciones económicas materialmente distintas se encuentren obligadas al pago del mismo valor.
- 224.** Ahora bien, aunque en la configuración normativa de la tarifa del RIMPE negocios populares existe un desmedro a los principios de capacidad contributiva y progresividad, es importante señalar que esta Corte efectivamente considera que existen situaciones en las que la satisfacción de los principios de simplicidad administrativa y generalidad, previstos en el artículo 300 de la CRE, podrían justificar una menor satisfacción de los principios constitucionales de capacidad contributiva y progresividad del régimen tributario.
- 225.** En tal sentido, la CRE no se opone a la existencia misma de regímenes impositivos simplificados, ni a la simplificación de la tarifa de impuesto a la renta. Por el contrario, la simplificación del régimen ordinario de tributación puede resultar una herramienta deseable -e incluso necesaria- para generar una cultura de tributación en el Estado y lograr que se cumplan los postulados constitucionales de simplicidad administrativa y generalidad que deben orientar el diseño y arquitectura del régimen tributario. Sin embargo, a consideración de esta Corte, la satisfacción de las finalidades

constitucionalmente válidas de generalidad y simplicidad a través de una tarifa fija de impuesto a la renta, no puede llevar a resultados en los que se anulen y vacíen absolutamente de contenido a las exigencias constitucionales de capacidad contributiva y progresividad.

- 226.** En el presente caso, como ha quedado anotado, la simplificación de la tarifa del RIMPE negocios populares anula los principios de progresividad y capacidad contributiva al combinar una tarifa fija de impuesto a la renta para un rango excesivamente amplio de personas en situaciones económicas materialmente distintas (USD 0 a USD 20.000,00). Así, aunque el establecimiento de una tarifa fija efectivamente podría justificarse a partir de la simplificación, desde el punto de vista constitucional, deben existir salvaguardas que garanticen que la simplicidad no vacíe por completo de contenido a los principios constitucionales de progresividad y capacidad contributiva que se encuentran al servicio de la justicia como un valor dentro del sistema tributario. De lo contrario, la simplicidad impositiva se transforma en arbitraria y resulta incompatible con los valores básicos de nuestro orden constitucional.
- 227.** En particular, en el presente caso, esta Corte considera que, en el extremo más próspero del rango, la simplificación efectuada por la tarifa del RIMPE negocios populares no menoscaba los principios constitucionales del régimen tributario, pues toda tarifa fija lleva consigo cierta inexactitud entre lo que el contribuyente debería pagar con base en su capacidad contributiva frente a lo que efectivamente paga. No obstante, sí lo hace para aquellos contribuyentes que se encuentran en el extremo inferior de la tabla, puesto que, aunque tienen ingresos mínimos y apenas superiores a USD 0, igual se encuentran obligados a contribuir y hacerlo a través de una tarifa fija de USD 60. De ahí que, aunque sea un monto fijo que para muchos podría no ser significativo, no resulta admisible, desde el punto de vista constitucional, que personas naturales con inexistentes manifestaciones de riqueza deban contribuir al gasto público y a la redistribución del ingreso.
- 228.** Por lo expuesto, esta Corte determina que el rango de la tarifa del RIMPE correspondiente a los negocios populares y que se encuentra establecida en el artículo 97.6 de la LRTI, reformado por el artículo 66 de la LRTI, es contrario a la CRE por contravenir los principios de capacidad contributiva y progresividad previstos en el artículo 300 de la CRE.

RIMPE para emprendedores

- 229.** Como ya quedó establecido, bajo el régimen simplificado RIMPE, son considerados emprendedores aquellos contribuyentes que perciban ingresos superiores a USD 20.000,00 y se encuentren dentro del límite de USD 300.000,00 al 31 de diciembre del año anterior. No obstante, la principal diferencia con el estatuto jurídico aplicado a negocios populares radica en que el RIMPE emprendedores contiene una tarifa distinta para el pago anual de impuesto a la renta.

- 230.** En tal sentido, el artículo 97.6 de la LRTI que fue incorporado por el artículo 66 del Decreto-Ley establece la siguiente tarifa:

Límite inferior	Límite superior	Impuesto a la fracción básica	Tipo marginal
20.000,01	50.000	60	1,00%
50.000,01	75.000	360	1,25%
75.000,01	100.000	672,50	1,50%
100.000,01	200.000	1.047,50	1,75%
200.000,01	300.000	2.797,52	2,00%

Fuente: elaboración propia a partir de la tabla contenida en el artículo 66 del Decreto-Ley, sin el rango correspondiente al RIMPE negocios populares.

- 231.** De la tabla se desprende que, a diferencia del régimen de negocios populares, el RIMPE para emprendedores contiene un impuesto mínimo (impuesto a la fracción básica) -que se incrementa conforme al nivel de ingresos del contribuyente- y un porcentaje aplicable a la fracción excedente del límite inferior de los ingresos brutos.
- 232.** En consecuencia, esta Corte observa que la tarifa del RIMPE emprendedores cumple las exigencias del principio de progresividad, puesto que conforme aumentan los ingresos aumenta también el impuesto que se debe pagar sobre la fracción básica y el porcentaje del impuesto a pagar sobre la fracción excedente, lo que implica que quienes tienen mayor capacidad contributiva asuman obligaciones de mayor cuantía.
- 233.** Por otra parte, resulta de importancia señalar que la simplificación del régimen en este caso -para emprendedores, tal como ocurría para negocios populares- conlleva que, a diferencia del régimen ordinario de impuesto a la renta, el objeto imponible del RIMPE no constituye propiamente la renta, sino únicamente los ingresos brutos sin deducción de ningún tipo imputable a la generación del ingreso (gastos derivados del giro del negocio). En tal sentido, el artículo 97.3 de la LRTI determina que, bajo este régimen, se entiende por ingresos brutos a todos los “*ingresos gravados percibidos por el sujeto pasivo, menos descuentos y devoluciones*”.
- 234.** En consecuencia, corresponde en el presente caso determinar si la simplificación del régimen tributario efectuado por parte del RIMPE a partir de la adopción del criterio basado en el ingreso bruto, en lugar del ingreso neto como mecanismo para medir la riqueza de los contribuyentes es compatible con el principio de capacidad contributiva, que exige que los tributos atiendan a verdaderas manifestaciones directas o indirectas de riqueza.
- 235.** Al respecto, resulta de importancia señalar que existen diversos mecanismos – más o menos exactos- que el legislador puede emplear para medir las manifestaciones de riqueza. Por lo general, los mecanismos más exactos resultan más complejos para el contribuyente y exigen de la administración tributaria mayores controles y costos en

su fiscalización.

236. Es por ello que, como quedó anotado en la sección anterior, es posible que el legislador en la configuración de los diversos impuestos emplee mecanismos menos exactos para medir las manifestaciones de riqueza y la capacidad contributiva si con ello garantiza, al mismo tiempo, la simplicidad y generalidad del impuesto y se evitan costos excesivos de la administración en la fiscalización de pequeños y medianos contribuyentes. En consecuencia, en determinadas circunstancias, por motivos de simplicidad y eficiencia del sistema tributario, se justifica que exista una menor satisfacción del principio de capacidad contributiva a través de la utilización de mecanismos menos exactos para medir la riqueza.
237. No obstante, esta simplificación para la eficiencia del régimen tributario no puede llevar a resultados en los que, por la ambigüedad y manifiesta falta de exactitud de los mecanismos para medir las distintas manifestaciones de riqueza, se graven supuestos de capacidad contributiva inexistentes o ficticios y se afecte la esfera de mayor protección constitucional del principio de capacidad contributiva.
238. Así, esta Corte considera que deben diferenciarse los casos en los que la finalidad constitucionalmente válida de simplificación del régimen tributario conlleve a la utilización de mecanismos menos exactos que, efectivamente, graven la riqueza, frente a aquellos otros en los que, por la ambigüedad y falta de exactitud del mecanismo, se graven supuestos de capacidad contributiva inexistente⁴⁹.
239. En el presente caso, esta Corte considera que el ingreso bruto efectivamente constituye una medida que, por regla general, puede ser indicativa de capacidad contributiva cuando, por ejemplo, lo que se busca es la regularización e incorporación de nuevos contribuyentes. En tal sentido, aunque el ingreso bruto no sea el mecanismo más efectivo para medir la riqueza de una persona -al ser más inexacto por no considerar los gastos imputables al ingreso-, este en definitiva sí constituye una medida que puede ser indicativa de capacidad contributiva.
240. Ahora bien, esta Corte no desconoce que derivada de la inexactitud del mecanismo podrían existir escenarios en los que una persona -por haber incurrido en gastos necesarios para su negocio que sean iguales o incluso superiores al ingreso bruto- presente una capacidad contributiva reducida. Sin embargo, aunque este es un

⁴⁹ Al respecto, el Tribunal Constitucional de España ha determinado que, si bien el legislador cuenta con libertad de configuración legislativa para diseñar el régimen tributario, esta libertad debe respetar las exigencias constitucionales del principio de capacidad contributiva que no admite que se graven supuestos de capacidad económica inexistente o ficticia: “*la prestación tributaria no puede hacerse depender de situaciones que no son expresivas de capacidad económica porque, siendo muy amplia la libertad del legislador a la hora de configurar los tributos, éste debe, ‘en todo caso, respetar los límites que derivan de dicho principio constitucional, que quebraría en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia’*” (énfasis añadido). Tribunal Constitucional español. STC 194/2000, de 19 de julio de 2000. En la misma línea, STC 221/1992; y, STC 214/1994.

escenario posible, esta es una situación excepcional que resulta todavía más lejana si se toma en consideración el carácter temporal del régimen, por ser obligatorio solo por 3 años, (a diferencia del de negocios populares), tal como establece el artículo 97.5 de la LRTI :“[...] *será de aplicación obligatoria por el plazo perentorio de tres (3) años contados desde la primera declaración del impuesto, siempre que el sujeto pasivo no perciba ingresos brutos superiores a los trescientos mil dólares de los Estados Unidos de América (US\$ 300.000,00). [...] Los sujetos pasivos que mantengan su condición de negocios populares se mantendrán dentro del régimen RIMPE mientras conserven dicha condición*”.

241. Por consiguiente, en este contexto, este Organismo Constitucional encuentra que la simplificación incorporada para los rangos correspondientes al RIMPE emprendedores establecidos por el artículo 97.6 de la LRTI, reformado por el artículo 66 del Decreto-Ley, no contraviene los principios de progresividad ni capacidad contributiva.

5.2.3. Sobre la presunta inconstitucionalidad del artículo 43 numeral 2 del Decreto-Ley relativo al impuesto a la herencia, por contravenir el derecho a la igualdad y no discriminación

242. Los accionantes impugnan la constitucionalidad del artículo 43 numeral 2 del Decreto-Ley, pues consideran que contraviene el reconocimiento constitucional del derecho a la igualdad y no discriminación. En tal sentido, sostienen que “[...] *al excluirse únicamente del cobro del tributo a la herencia a los herederos en primer grado de consanguinidad, se termina realizando una distinción injustificada y sin sustento objetivo, la cual peca de discriminadora y atentoria (sic) al principio de igualdad. Dicha exención, termina generando que el pago del impuesto a la herencia sea exclusivo de los hermanos, los cuales, en caso de que les corresponda heredar por concepto de orden de sucesión, sin que exista distinción económica entre los herederos, terminarán siendo los púnicos (sic) que asuman la carga tributaria*”.

243. Al respecto, el derecho a la igualdad y no discriminación se encuentra reconocido entre los derechos de libertad en el artículo 66 numeral 4 de la CRE, que establece: “*Se reconoce y garantizará a las personas: [...] 4. Derecho a la igualdad formal, igualdad material y no discriminación*”. Asimismo, el artículo 11 numeral 2 de la CRE lo reconoce como principio para el ejercicio de los derechos: “[...] *todas las personas son iguales y gozarán de los mismos derechos, deberes y oportunidades*”.

244. La jurisprudencia constitucional de esta Corte, por su parte, ha determinado que:

“Desde su dimensión formal, la igualdad implica la presunción de que todos los sujetos que se encuentran en la misma situación recibirán un trato idéntico. Desde su dimensión material, significa que los sujetos que se encuentran en condiciones diferentes, requieren un trato diferenciado para equiparar el goce y ejercicio de sus derechos. Lo que se pretende es evitar situaciones de discriminación de facto, por lo que los Estados están

obligados a tomar “medidas positivas” o acciones afirmativas para revertir estas situaciones discriminatorias”⁵⁰.

- 245.** Bajo los cargos planteados, corresponde entonces a este Organismo determinar si cuando el artículo 43 numeral 2 del Decreto-Ley establece una exoneración del pago de impuesto a la herencia genera una diferenciación que resulta discriminatoria entre los herederos del causante.
- 246.** En el impuesto a la renta de ingresos provenientes de herencias, legados y donaciones, previsto en el artículo 36 literal d) de la LRTI, son sujetos pasivos los herederos, legatarios y donatarios que obtengan un acrecimiento patrimonial a título gratuito. Además, están obligados a declarar y pagar este impuesto, cuando corresponda, los albaceas, representantes legales, tutores, apoderados, curadores, administradores fiduciarios o fideicomisarios, entre otros, en calidad de responsables⁵¹. Ahora bien, el artículo 43 numeral 2 del Decreto-Ley, con relación al impuesto a la renta de ingresos provenientes de herencias, establece que ya no se encuentran sujetos al pago de este impuesto los herederos que mantengan una relación de parentesco con el causante hasta el primer grado de consanguinidad ni el cónyuge sobreviviente que participe como heredero, siempre que no existan hijos que puedan acceder a la masa hereditaria.
- 247.** Así, para determinar si existe una distinción injustificada y discriminatoria con la incorporación de una exención total del pago del impuesto a la herencia a los herederos que mantienen un primer grado de consanguinidad con el causante o al cónyuge sobreviviente en caso de no existir hijos que accedan a la masa hereditaria, frente a las demás personas llamadas a heredar, provocando que solo estas asuman la carga tributaria, una vez configurado el hecho generador⁵², corresponde a este Organismo verificar si concurren tres elementos: **(i)** la comparabilidad, que implica que tienen que existir dos sujetos de derechos que se encuentren en condiciones iguales o semejantes; **(ii)** la constatación de un trato diferenciado; y **(iii)** la verificación del resultado, producto del trato diferenciado⁵³.
- 248.** Ahora bien, como punto de partida, es necesario que la Corte determine con base en qué criterios se efectúa la diferenciación, pues de ello dependerá si el nivel de escrutinio a ser aplicado será estricto o de mera razonabilidad. Así, el nivel de

⁵⁰ Corte Constitucional del Ecuador. Sentencia No. 28-15-IN/21 de 24 de noviembre de 2021, párr. 141.

⁵¹ Vale precisar que estos responsables jamás se beneficiarán de la exoneración a título propio, pues, para que una exoneración sea aplicable, se debe mirar si la misma le asiste al obligado principal/contribuyente, no al responsable. Los responsables cumplirán la obligación en aplicación de las exoneraciones que correspondan a los obligados principales y no a ellos como responsables.

⁵² El pago del impuesto a la renta de ingresos provenientes de herencias, o la exoneración de esta obligación, será exclusivo de quien o quienes, según las disposiciones testamentarias o las reglas de la sucesión intestada, hayan configurado el hecho generador de este impuesto a través de su aceptación expresa o tácita de la herencia.

⁵³ Corte Constitucional del Ecuador. Sentencia No. 603-12-JP/19 y acumulados, de 5 de noviembre de 2019, párr. 17.

intensidad en el escrutinio puede ser alto, medio, o bajo dependiendo del fundamento de la distinción. El escrutinio es: **(i)** bajo, cuando la distinción no se fundamenta en una categoría sospechosa o protegida; **(ii)** medio, cuando se diferencia a partir de categorías protegidas; y **(iii)** estricto o alto, cuando la distinción se basa en categorías sospechosas⁵⁴.

249. En el presente caso, de lo alegado por los accionantes, no se observa que el supuesto trato diferenciado se fundamente en una categoría sospechosa ni en una categoría protegida, pues se basaría en el grado de consanguinidad o relación que los herederos mantienen con el causante para la concesión de una exención del pago del impuesto a la herencia. De ahí que basta con aplicar un escrutinio bajo, de mera razonabilidad.

250. En cuanto al primer elemento, esto es, la comparabilidad, la Corte ha indicado que “*si no existiese el elemento de comparabilidad, un trato diferenciado no podría ser considerado como discriminatorio, ya que existirían diferencias que lo justifican*”. Al respecto, en el caso concreto, existen dos sujetos de derechos en iguales condiciones: por un lado, los herederos que mantienen una relación de parentesco con el causante hasta el primer grado de consanguinidad o el cónyuge superviviente que participe como heredero, siempre que no existan hijos; y, por otro lado, los demás herederos llamados a suceder. Por lo tanto, existe comparabilidad entre los sujetos.

251. En cuanto al segundo elemento, es decir, la constatación de un trato diferenciado, esta Corte encuentra que el artículo reformado de la LRTI, al incorporar una exención del tributo, sí establece una diferenciación entre los herederos, pues libera del pago de una obligación tributaria a quienes tienen un parentesco de primer grado de consanguinidad con el causante o al cónyuge sobreviviente en caso de no existir hijos, mientras todos los demás llamados a suceder en la herencia se encuentran obligados a contribuir.

252. Es así como, una vez determinada la existencia de un tratamiento diferenciado entre contribuyentes en la misma situación, corresponde analizar -como tercer elemento- si existe una justificación constitucional para el trato diferenciado. Al respecto, es preciso mencionar que el legislador puede establecer exenciones que repercuten en la generalidad del impuesto, basadas en razones de política fiscal, con el propósito de lograr justicia en el sistema tributario. No obstante, la igualdad ante la ley y el principio de generalidad del tributo excluyen la posibilidad de que el legislador establezca privilegios o beneficios tributarios no justificados y reparta la carga pública de una manera desigual entre iguales.

⁵⁴ Corte Constitucional del Ecuador. Sentencia No. 28-15-IN/21 de 24 de noviembre de 2021, párr. 147. Esta Corte también ha establecido que el nivel de escrutinio: “*respecto de un trato diferenciado debe ser mayor cuando se trata de una categoría sospechosa de discriminación en la que se presume la inconstitucionalidad del trato; y cuando la distinción no se base en una categoría sospechosa o al menos sea una de las protegidas por la Constitución, el escrutinio sobre la presunta distinción inconstitucional es uno de mera razonabilidad*”. Corte Constitucional del Ecuador. Sentencia No. 1043-18-JP y acumulados/21 de 8 de diciembre de 2021, párr. 74.

253. En el presente caso, esta Corte observa que el establecimiento de una exención total a ciertos herederos, únicamente basada en que la mayor cercanía con el causante permite facilitar la transmisión del patrimonio heredado, para seguir generando y gravando más renta en el futuro, no constituye una justificación razonable para el trato diferenciado y el socavamiento al principio de generalidad del tributo, puesto que la exención para el pago del impuesto a la herencia deriva en que las personas comúnmente llamadas a suceder ya no contribuyan a la redistribución como parte del principio de solidaridad que caracteriza al sistema tributario, lo que virtualmente conlleva la eliminación de este impuesto para el establecimiento de un beneficio tributario no justificado para quienes se encuentran en primer grado de consanguinidad con el causante o al cónyuge sobreviviente -en caso de no existir hijos- frente a los demás llamados a suceder en la herencia.

254. En consecuencia, a pesar de que el legislador se encuentra autorizado para establecer exoneraciones por razones de política fiscal, en este caso esta Corte considera que existe un trato diferenciado injustificado entre las personas llamadas a suceder en la herencia y, por ello, concluye que el artículo 43 numeral 2 del Decreto-Ley, que reforma el literal d) del artículo 36 de la Ley de Régimen Tributario Interno relativo al impuesto a la herencia, contraviene el derecho a la igualdad y no discriminación.

5.2.4. Sobre la presunta inconstitucionalidad de la introducción de la transacción en materia tributaria

255. Los accionantes alegan la inconstitucionalidad de los artículos 79, 80, 81, 84, 107 y 108 del Decreto-Ley, pues consideran que estos inobservan el principio de suficiencia recaudatoria, previsto en el artículo 300 de la Constitución. En particular, señalan que “[...] producto de la transacción, en cualquier etapa se podrán eliminar los recargos, multas e intereses, lo cual significa que se podrá cobrar -y a plazos- la obligación tributaria pura [...]. [C]ualquier medida tributaria que, en vez de incentivar la declaración fiscal dentro de los plazos de exigibilidad; en lugar de aquello le quite o disminuya su relevancia, pone en serio peligro el principio de suficiencia recaudatoria”.

256. Al respecto, cabe empezar por precisar que el principio de suficiencia recaudatoria es la capacidad de recaudar una cantidad apropiada de recursos para poder financiar las acciones del Estado⁵⁵. Entonces, este principio exige a quien formula la política pública tomar en consideración las cargas fiscales que debe atender el Estado, a efectos de diseñar un sistema tributario que satisfaga el financiamiento de estas.

257. En Ecuador, el gasto público está financiado, en gran medida, por los ingresos que provienen de la recaudación de tributos. Por lo que, a fin de promover la suficiencia recaudatoria, el sistema tributario ecuatoriano ha logrado que se reduzca en gran escala la informalidad y la evasión fiscal, debido al control que ejerce la

⁵⁵ Ugarte, Jorge. “La recaudación tributaria ecuatoriana y su aplicación sobre los principios tributarios”. 2020.

administración tributaria sobre los sujetos pasivos de los tributos⁵⁶.

258. Ahora, el Decreto-Ley introdujo la transacción en materia tributaria como un modo de extinguir obligaciones, en virtud del cual un procedimiento administrativo o judicial queda concluido como consecuencia de los acuerdos plasmados en un acta transaccional, suscrita por un mediador debidamente registrado ante el órgano competente (artículo 56.1 del Código Tributario). En tal sentido, esta transacción constituye un medio de solución y de prevención de controversias en aras de recaudar tributos de modo eficaz, durante y hasta la emisión de actos administrativos y/o judiciales⁵⁷. De modo que este no se orienta a formular concesiones respecto del entendimiento o alcance general de las normas o conceptos jurídicos que sirven de manifestación a la potestad tributaria, sino que admite transar sobre aspectos fácticos de valoración incierta que son controvertidos durante la fase de determinación de la base imponible o dentro de procesos contenciosos⁵⁸. Además, vale precisar que para que proceda la transacción debe existir: **(i)** una controversia relacionada con la conformación de la obligación tributaria o su recaudo; **(ii)** un elemento o aspecto incierto o susceptible de transacción; y, **(iii)** la voluntad de las partes para solucionarlo mediante concesiones recíprocas, dentro del marco jurídico vigente⁵⁹. En cuyo caso, de acuerdo a la Sección 6ta incorporada en el Código Tributario, la transacción se instrumenta únicamente mediante un proceso de mediación.

259. Ahora bien, aun cuando la transacción puede versar sobre la determinación y recaudación de la obligación tributaria, sus intereses, recargos y multas, así como sobre los plazos y facilidades de pago de la obligación, ello no implica la pérdida de recaudación ni un desincentivo para declarar los impuestos, ya que la transacción no equivale a una condonación de la obligación tributaria. Además, únicamente podrá celebrarse una transacción entre el ente acreedor del tributo y el sujeto pasivo obligado, cuando este último hubiere presentado las declaraciones respectivas, realizado algún pago⁶⁰ y habiéndose verificado el cumplimiento de ciertos requisitos relacionados con el objeto transigible, la remisión de intereses, la forma de proponer la mediación o la suspensión de plazos⁶¹. Por lo tanto, la transacción no le exime al sujeto obligado de cancelar sus tributos ni de pagar el valor acordado de la obligación tributaria correspondiente; por lo que, no se ve afectada la suficiencia recaudatoria.

260. Adicionalmente, vale precisar que la transacción en materia tributaria es un

⁵⁶ Informe técnico respecto de las estimaciones de impacto recaudatorio realizadas en el marco de la discusión del Proyecto de Ley, así como de los datos de recaudación. Agosto de 2022.

⁵⁷ A partir de la entrada en vigencia del Decreto-Ley, el Servicio de Rentas Internas (SRI) informa que ha recaudado USD 23 millones como resultado de pedidos de mediación tributaria presentados por deudores desde diciembre de 2021, lográndose un efecto de recuperación de cartera vencida.

⁵⁸ Artículo 79 del Decreto-Ley (artículo 56.2 del Código Tributario).

⁵⁹ Resolución No. NAC-DGERCGC22-00000036, INSTRUCTIVO PARA LA APLICACIÓN DE LA TRANSACCIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA, 25 de julio de 2022.

⁶⁰ Artículo 79 del Decreto-Ley (artículo 56.3 del Código Tributario).

⁶¹ Ver Resolución No. NAC-DGERCGC22-00000036, INSTRUCTIVO PARA LA APLICACIÓN DE LA TRANSACCIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA, 25 de julio de 2022.

mecanismo que debe operar en la medida en que resulte favorable en términos financieros y recaudatorios para el fisco.

261. Finalmente, cabe mencionar que para la utilización de la transacción en materia tributaria es imprescindible la introducción del concepto de buena fe, mismo que no sólo debe constituir un principio inspirador de la actividad del obligado tributario, sino también para la administración tributaria⁶². Es así como la entidad pública acreedora del tributo tendrá la obligación de negociar de buena fe durante el proceso de mediación, con miras a alcanzar un acuerdo que permita prevenir o finalizar un litigio y que agilice y/o facilite la recaudación⁶³, precautelando de esta manera, el principio de suficiencia recaudatoria.
262. Por lo expuesto, este Organismo descarta el argumento de que la introducción de la transacción en materia tributaria atenta contra el principio de suficiencia recaudatoria, previsto en el artículo 300 de la Constitución.

5.2.5. Sobre la presunta inconstitucionalidad del artículo 194 del Decreto –Ley, relativo al incremento en el porcentaje de acciones o participaciones para determinar si es persona con propiedad con influencia

263. En su demanda, los accionantes afirman que el artículo 194 del Decreto-Ley, que reforma el artículo 169 del COMF, transgrede el artículo 312 de la CRE, pues permitiría eludir la prohibición constitucional de que las instituciones del sistema financiero privado, sus directores y principales accionistas, sean titulares -aun indirectamente- de acciones o participaciones en compañías ajenas a la actividad financiera, “[...] *al aumentar del 6% al 25% el porcentaje del capital suscrito y pagado o el del (sic) capital social de la institución financiera para determinar si es o no una persona con propiedad patrimonial con influencia y de esa manera saber si entra o no en las prohibiciones constitucionales o legales [...]*”. Por lo que, “[...] *se permitiría que integren la Junta [de Política y Regulación Monetaria y Financiera], familiares de accionistas de los bancos que tengan participación entre el 6,01% al 24,99% de las acciones, quienes anteriormente estaban prohibido (sic) de ello*”.
264. La Presidencia de la República indicó que la reforma del artículo 169 del COMF amplía el universo de personas, nacionales o extranjeras, que podrían adquirir acciones en entidades del sistema financiero privado. De este modo, enfatiza que “[...] *para lograr esto, la reforma reconoce que se debe establecer un umbral razonable donde todavía sea posible verificar que producto de la participación accionarial, no sea posible ejercer control significativo sobre la entidad bancaria*”. Así, “[...] *manteniendo el espíritu de la norma constitucional intacto, el incremento sí permite que más actores, directa o indirectamente, inviertan en el capital de un banco. Por ejemplo, antes, un fondo de inversión muy difícilmente invertiría a nombre*

⁶² González Méndez, Amelia. “Buena fe y Derecho Tributario”. Ed. Marcial Pons. Madrid. 2001. En Recensiones bibliográficas de la Revista Argentina de Derecho Tributario. N ° 2 por César J. Galarza.

⁶³ Artículo 79 (artículo 56.8) del Decreto-Ley.

de sus clientes en un banco porque el riesgo de superar el umbral era demasiado alto. Ahora, sí es posible que diversos inversionistas, que no tienen interés sobre la administración de un banco sino en el rendimiento financiero que esta inversión puede ofrecer, inviertan en acciones y se sigan dedicando a sus actividades habituales”.

- 265.** Además, menciona que el aumento del 6% al 25% responde a criterios y buenas prácticas internacionales, por ser un porcentaje donde razonablemente no es posible establecer mayorías⁶⁴. Así, considera que, con el incremento razonable del umbral porcentual, se respeta el criterio constitucional en el sentido de que “[...]a nivel societario, un accionista con el 25% o menos de participación en una compañía anónima muy difícilmente va a ejercer control sin considerar la voluntad del 75% restante del accionariado. Ahora bien, manteniendo el espíritu de la norma constitucional intacto, el incremento sí permite que más actores, directa o indirectamente, inviertan en el capital de un banco”.
- 266.** Por su parte, la Superintendencia de Bancos resaltó que el concepto de influencia en las decisiones de empresa se relaciona con el accionista mayoritario; es decir, aquel que posee un paquete de acciones lo suficientemente representativo como para influir con su voto en las decisiones sociales y, con base en ello, puede ejercer el control sobre la sociedad y sus órganos de decisión. Luego, menciona que el porcentaje fijado en el artículo actual 169 del COMF “[...]constituye un porcentaje moderado, por lo que la superintendencia podrá disponer mecanismos de control y regulatorios que permitan redistribuir la influencia desproporcionada que dichos accionistas mayoritarios pudieran tener sobre las decisiones de gestión de los riesgos de sus entidades controladas, procurando una separación entre propiedad y administración

⁶⁴ A manera de ejemplo, la Presidencia de la República informa el contexto de países que poseen este tipo de regulaciones. De este modo, destaca el caso de Estados Unidos de América donde sí se establecen criterios para acceder al control de una entidad financiera; “*criterios que de paso son similares (aunque más desarrollados) a la reforma incorporada al artículo 169 del COMF. En Estados Unidos, si un inversionista no financiero desea adquirir más del 25% de las acciones en un banco, este debe pedir autorización al ente regulador por tratarse de una adquisición que pudiere devenir en control de la entidad. En este caso, el umbral del 25% opera como un límite para solicitar autorización, no como una prohibición como tal*”. Así también, “*el caso de Canadá y México resulta interesante por cuanto si bien a mediados del siglo XX estos países, junto con Estados Unidos de América establecieron límites a la propiedad para foráneos que deseaban adquirir acciones en bancos y ese límite giraba en torno al 25%. Los tratados de libre comercio entre esos tres países levantaron esas restricciones cuando se trata de inversiones entre esos tres países. Eso sí, Canadá se ha reservado umbrales del 10% para el caso de los bancos más grandes, pero estos umbrales son con respecto a la adquisición de acciones por parte de personas extranjeras, no de inversionistas no financieros en acciones del sistema financiero. [...] Otras jurisdicciones han optado por diferentes escenarios que diferencian entre acciones que otorgan derecho a voto y las que no. Por ejemplo en Corea del Sur se limita la posibilidad a que un inversionista no financiero adquiera más del 10% del capital social con derecho a voto. En Israel, la restricción de propiedad es a los bancos que invierten en el sector no financiero, limitando su capacidad para hacerlo al permitir que instituciones financieras adquieran hasta el 20% de compañías no financieras, sin asumir control alguno. La OECD reporta que estas medidas tienen por objeto la modernización del sistema financiero, la desconcentración de su propiedad (para diferenciar la administración de la propiedad), siendo una de las preocupaciones principales, la poca diversificación de los actores en el mercado*”.

en los casos de estructura patrimonial concentrada”.

267. Ahora bien, de conformidad con el artículo 312 de la Constitución:

“Las instituciones del sistema financiero privado, así como las empresas privadas de comunicación de carácter nacional, sus directores y principales accionistas, no podrán ser titulares, directa ni indirectamente, de acciones y participaciones, en empresas ajenas a la actividad financiera o comunicacional, según el caso. Los respectivos organismos de control serán los encargados de regular esta disposición, de conformidad con el marco constitucional y normativo vigente [...]”.

268. El artículo impugnado modifica la definición de las personas con propiedad patrimonial con influencia y determina que sólo lo serán aquellas personas naturales o jurídicas que posean -directa o indirectamente- un porcentaje del capital suscrito o pagado de una entidad del sistema financiero nacional de 25% o más. Por lo que, corresponde determinar si este aumento se traduce en una elusión a la norma constitucional citada *ut supra*.

269. Al respecto, es preciso advertir que como mecanismo para dar cumplimiento al artículo 312 de la Constitución, el artículo 256 del COMF establece una prohibición específica de participación como accionistas para de las personas con propiedad patrimonial con influencia. Así tenemos:

“Las entidades financieras privadas y los accionistas de una entidad financiera privada que sean personas con propiedad patrimonial con influencia, no podrán ser titulares, directa ni indirectamente, de acciones o participaciones de empresas, compañías o sociedades mercantiles ajenas a la actividad financiera. Esta prohibición también es aplicable a los accionistas de una entidad financiera que, aun cuando individualmente considerados no sean personas con propiedad patrimonial con influencia, a criterio del organismo de control mantengan nexos económicos, societarios de negocios y/o familiares y en conjunto superen los porcentaje (sic) o valores del artículo 169, o que conformen una unidad de interés económico, de conformidad con este Código. Tampoco podrán participar como accionistas en empresas ajenas a la actividad financiera los administradores de las entidades financieras” (énfasis añadido).

270. Visto lo anterior, para determinar si una persona natural o jurídica está prohibida de tener acciones o participaciones en empresas ajenas a su actividad financiera o comunicacional, el COMF dispone que estas no pueden tener más de un porcentaje accionario con el propósito de evitar la concentración del poder.

271. Del análisis efectuado, aun cuando se evidencia un incremento en el acervo accionario que puede tener una persona natural o jurídica para ser considerada persona con influencia patrimonial y estar sujeta a la prohibición constitucional, esta Corte estima que tener un 25% del paquete accionario de una entidad del sistema financiero nacional no elude la prohibición constitucional (art. 312 de la CRE), pues este porcentaje no le otorga capacidad de control a un accionista; es decir, no se configuraría una concentración de poder y, pese a que tendrá un mayor peso, todavía

existe un 75% de acciones o participaciones que estarán en manos de terceros.

272. Además, se debe tener en cuenta que la normativa vigente permite a la Superintendencia de Bancos determinar personas directa e indirectamente vinculadas a entidades financieras y dispone de mecanismos de control que permiten redistribuir la influencia desproporcionada que accionistas mayoritarios pudieran tener sobre las decisiones de gestión de los riesgos de sus entidades controladas, para evitar que a través de una intervención indirecta se evada la prohibición constitucional.⁶⁵

273. Por lo expuesto, se desestima el cargo de incompatibilidad de la norma impugnada con la CRE.

5.2.6. Sobre la presunta inconstitucionalidad de los artículos 33, 39 numeral 3, 117 y 120 del Decreto-Ley, relativos a las exoneraciones y deducciones en la franja fronteriza, por contravenir el derecho a la vida digna y al trabajo

274. Los accionantes alegan que los artículos 33, 39 numeral 3, 117 y 120 del Decreto-Ley “[...] *derogan exoneraciones y deducciones tributarias; es decir, beneficios fiscales que favorecen a los cantones cuyos territorios están total o parcialmente dentro de una franja fronteriza de cuarenta kilómetros*”, restringiendo con ello los derechos de

⁶⁵ Al respecto, la resolución No. 375-2017-F, de la Junta de Política Monetaria y Financiera en sus artículos dos, tres y cuatro ha establecido que:

Artículo 2: se entenderá que una persona natural o jurídica ejerce propiedad indirecta sobre una entidad del sector financiero privado, una entidad financiera del exterior o de compañías mercantiles, en los siguientes casos: “2.1. Si es accionista sobre el 6% o más de los títulos representativos del capital de una persona jurídica y que a su vez sea accionista sobre el 60% o más de los títulos representativos de capital de la entidad o empresa en la cual se esté realizando el análisis. 2.2. Si es constituyente o beneficiaria de fideicomisos mercantiles accionistas directos sobre el 6% o más de los títulos representativos de capital de la entidad o empresa en la cual se esté realizando el análisis, o que a su vez sean beneficiarios o accionistas, según corresponda, de otros fideicomisos o personas jurídicas accionista sobre el 6% o más de los títulos representativos de capital de la entidad o empresa en la cual se esté realizando el análisis. 2.3. Si, siendo una persona jurídica, existe relación de negocios con la entidad o empresa en la cual se esté realizando el análisis, que supere el cincuenta por ciento (50%) del patrimonio de esta última o viceversa. 2.4. Si, siendo una persona jurídica, el conjunto de sus operaciones con la entidad o empresa en la cual se esté realizando el análisis, supere el cincuenta por ciento (50%) del total de las operaciones activas y contingentes de ésta última o viceversa. 2.5. Si, siendo una persona jurídica, mantiene administradores o directores comunes con una participación del cuarenta por ciento (40%) o más de los que conformen estas designaciones en las dos entidades o empresas. 2.6. Si, siendo accionista de una entidad financiera privada, su cónyuge, conviviente, o parientes que mantengan una relación hasta el segundo grado de consanguinidad y primero de afinidad, son accionista sobre el 6% o más de los títulos representativos de capital de la entidad del sector financiero privado, entidad financiera del exterior o empresa ajena a la actividad financiera”.

Artículo 3.- Si el organismo de control concluyera la existencia de propiedad indirecta de una persona natural o jurídica en entidades del sector financiero privado, una entidad financiera del exterior o de compañías mercantiles, previo al debido proceso y con los informes técnicos y legales correspondientes, comunicará la existencia de propiedad indirecta mediante resolución. Artículo 4.- En el caso de determinarse la propiedad indirecta de una persona natural o jurídica en una entidad financiera privada, el organismo de control exigirá a la entidad solicitar de forma inmediata la calificación del accionista indirecto identificado, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 399 del Código Orgánico Monetario y Financiero.

los ciudadanos fronterizos, en particular, el derecho a una vida digna y el derecho al trabajo. Señalan que esta derogación, al suprimir las exoneraciones y deducciones a quienes invierten en las zonas de frontera, por un lado, promueve la precarización laboral en estas zonas, vulnerando con ello el derecho al trabajo y, por otro, limita el desarrollo de las zonas fronterizas, impidiendo el ejercicio del derecho a la vida digna.

- 275.** Los artículos 9.2 y 10 numeral 9 incisos cuatro y seis de la Ley de Régimen Tributario Interno y los artículos 26 y 29 de la Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo, y Estabilidad y Equilibrio Fiscal, derogados por los artículos 33, 39 numeral 3, 117 y 120 del Decreto-Ley respectivamente, en efecto, incluían diversos mecanismos de exoneraciones para ingresos provenientes de inversiones y deducciones relacionadas a gastos producto de la contratación de trabajadores, mismas que se ampliaban en tiempo para los cantones fronterizos del país, como mecanismo para incentivar la inversión en dichas zonas⁶⁶.
- 276.** No obstante, para efectuar el análisis de constitucionalidad de esta derogatoria, es preciso tomar en consideración que cuando se crea un tributo, la libre configuración legislativa⁶⁷ admite que también se puedan determinar criterios para su atenuación como son las exenciones, las reducciones de la prestación, las deducciones especiales,

⁶⁶ Artículo 9.2.- *“En el caso de inversiones nuevas y productivas en los sectores económicos determinados como industrias básicas de conformidad con la Ley, la exoneración del pago del impuesto a la renta se extenderá a diez (10) años, contados desde el primer año en el que se generen ingresos atribuibles directa y únicamente a la nueva inversión. Este plazo se ampliará por dos (2) años más en el caso de que dichas inversiones se realicen en cantones fronterizos del país.”*

Artículo 10.- *“Las deducciones que correspondan a remuneraciones y beneficios sociales sobre los que se aporte al Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, por incremento neto de empleos, debido a la contratación de trabajadores directos, se deducirán con el 100% adicional, por el primer ejercicio económico en que se produzcan y siempre que se hayan mantenido como tales seis meses consecutivos o más, dentro del respectivo ejercicio. Cuando se trate de nuevas inversiones en zonas económicamente deprimidas y de frontera y se contrate a trabajadores residentes en dichas zonas, la deducción será la misma y por un período de cinco años. En este último caso, los aspectos específicos para su aplicación constarán en el Reglamento a esta ley.”*

Artículo 26.- *“Las nuevas inversiones productivas que se ejecuten en los sectores priorizados industrial, agroindustrial y agro asociativo, dentro de los cantones de frontera, gozarán de la exoneración prevista en este artículo por 15 años.”*

Art. 29.- *“Exoneración del impuesto a la renta para inversiones en industrias básicas.-Las nuevas inversiones productivas que se inicien a partir de la vigencia de la presente ley en los sectores económicos determinados como industrias básicas, de conformidad con la definición del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, tendrán derecho a la exoneración del impuesto a la renta por 15 años. El plazo de exoneración será contado desde el primer año en el que se generen ingresos atribuibles directa y únicamente a la nueva inversión.*

Los plazos de exoneración se ampliarán por 5 años más, en el caso de que dichas inversiones se realicen en cantones fronterizos del país.

Para sociedades nuevas, así como para aquellas ya existentes, esta exoneración aplicará solo en sociedades que generen empleo neto, para lo cual el Reglamento a esta Ley establecerá las condiciones y procedimientos para la aplicación y verificación de este requisito, en atención al tamaño de las sociedades que quieran acceder al mismo.”

⁶⁷ Sobre este principio, esta Corte estableció que “[...] la Asamblea Nacional goza de la posibilidad de normar, establecer requisitos y determinar las condiciones sobre las que deben regirse los procesos en el ordenamiento jurídico ecuatoriano”⁶⁷.

entre otros. Estos criterios de atenuación de un tributo, particularmente de un impuesto, son un instrumento al que recurre el legislador para obtener determinados efectos dentro del sistema de recaudación fiscal y, por tanto, no constituyen *per se* un derecho adquirido por el contribuyente que la administración tributaria esté obligada a garantizar al momento de modificar la normativa.

- 277.** Concretamente, la exoneración tributaria es una excepción en cuanto al sujeto pasivo de la obligación tributaria o en relación al objeto imponible, y constituye una herramienta utilizada por razones de orden e interés público, económico y social que, por mejor convenir a la administración de los tributos, bajo consideraciones de política fiscal, exime a determinados grupos de personas del pago de un tributo. Por su parte, la deducción tributaria constituye una herramienta que contribuye a determinar con mayor especificidad la base imponible sujeta a un impuesto. Así, de conformidad con la normativa vigente en el Ecuador, es admisible la deducción de ciertos gastos e inversiones que se efectúen con el propósito de obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana que no estén exentos de tributación y con ello generar un incentivo a la inversión y promover la recaudación tributaria.
- 278.** Por lo que, en el caso de los cantones fronterizos, estos mecanismos fueron aplicados por el legislador para contribuir al cumplimiento del artículo 249 de la Constitución, que establece que estos “[...] *recibirán atención preferencial para afianzar una cultura de paz y el desarrollo socioeconómico, mediante políticas integrales que precautelen la soberanía, biodiversidad natural e interculturalidad*”. No obstante, como establece este mismo artículo, será la ley la encargada de regular y garantizar la aplicación de esta atención preferencial. Por lo que, las políticas orientadas al desarrollo económico de los cantones de frontera no se ciñen necesariamente a la concesión de exoneraciones y deducciones a quienes inviertan en dichos territorios. De modo que no se puede concluir que el legislador se encuentre compelido a incluir criterios de atenuación tributaria para las zonas fronterizas como único mecanismo para garantizar el trabajo o la vida digna de sus habitantes.
- 279.** Respecto al derecho a la vida digna, esta Corte, en sus sentencias No. 1292-19-EP/21 y 983-18-JP/21, estableció que este “[...] *no agota su contenido en un enfoque restrictivo e individual, esto es, no está dirigida exclusivamente a garantizar la “existencia” de las personas y la mantención de indicadores físicos (signos vitales) que confirmen la supervivencia de los individuos; sino que busca que las personas además de “existir” puedan “ser” mediante el desarrollo integral de sus capacidades individuales y colectivas, dentro de un ambiente de dignidad, que les permita el pleno ejercicio de los derechos*”⁶⁸.
- 280.** En este sentido, el ya no poder beneficiarse de los criterios para la atenuación del impuesto, cuya concesión depende de la libre configuración normativa, no afecta directamente las condiciones para el goce del derecho a la vida digna, pues estos no

⁶⁸ Corte Constitucional. Sentencias No. 1292-19-EP/21, de 15 de diciembre de 2021, párr. 54, y 983-18-JP-/21, de 25 de agosto de 2021.

son los únicos mecanismos para su consecución y porque aquello no exime al Estado de su responsabilidad de adoptar políticas públicas en aras de promover el desarrollo de las zonas fronterizas, de conformidad con lo que manda la Constitución.

- 281.** Del mismo modo, respecto al derecho al trabajo, como una condición para el disfrute de una vida digna, tampoco se encuentra que se vea precarizado por la eliminación de deducciones que correspondan a remuneraciones y beneficios sociales sobre los que se aporte al Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social (“IESS”) por incremento de empleos en las zonas fronterizas, ya que la medida no influye directamente en las condiciones laborales ni atenta contra la posibilidad de contratación de trabajadores directos residentes en dichas zonas. Además, aun cuando desaparece una medida que incentivaba la contratación de personal de las zonas fronterizas, esta no constituye la única medida posible que tiene el Estado para promover el derecho al trabajo.
- 282.** Adicionalmente, vale precisar que quienes hayan hecho inversiones nuevas y productivas antes de la entrada en vigencia del Decreto-Ley, gozarán de estabilidad tributaria sobre los beneficios e incentivos concedidos hasta la finalización de sus inversiones, conforme la normativa tributaria vigente al momento en que se realizó la inversión nueva y productiva, tal como se desprende de las Disposiciones Transitorias Octava⁶⁹ y Novena⁷⁰ del Decreto-Ley.
- 283.** Por lo expuesto, se desestima el cargo planteado por los accionantes con relación a que los artículos 33, 39 numeral 3, 117 y 120 del Decreto-Ley contravienen los derechos a la vida digna y al trabajo.

5.2.7. Sobre la presunta inconstitucionalidad de normas que regulan el RIVUT

- 284.** El libro II del Decreto-Ley introduce el RIVUT, mismo que, conforme señaló la Presidencia de la República, fue creado con la finalidad de *“implementar programas para identificar patrimonios e ingresos que no estaban pagando los impuestos y que, a futuro, lo harán sin excepción alguna”*. De modo que, a través de este régimen

⁶⁹ DISPOSICIÓN TRANSITORIA OCTAVA.-Las sociedades, en los términos del artículo 98 de la Ley de Régimen Tributario Interno, que a la fecha de entrada en vigencia de esta Ley se encontraren tramitando la suscripción de contratos de inversión o adendas a éstos, podrán gozar los incentivos y beneficios tributarios y no tributarios establecidos en la Ley Orgánica de Fomento Productivo, y sus normas conexas, vigentes y aplicables hasta antes de la entrada en vigor de esta Ley, siempre y cuando se cumplan de manera concurrente las siguientes dos condiciones:

1) Que la petición de suscripción del contrato de inversión o su adenda se presente hasta el 31 de diciembre de 2021, y;

2) Que el contrato de inversión o su adenda, en cualquier caso, se suscriba hasta el 30 de abril de 2022.

⁷⁰ DISPOSICIÓN TRANSITORIA NOVENA.-Las sociedades que se constituyeron a partir de la vigencia de la Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo, y Estabilidad y Equilibrio Fiscal, así como también las sociedades nuevas que se constituyeron por sociedades existentes desde la promulgación de dicha ley con el objeto de realizar inversiones nuevas y productivas, y acogerse a los beneficios del capítulo II, gozarán de estabilidad tributaria sobre los beneficios e incentivos concedidos hasta la finalización de sus inversiones, conforme la normativa tributaria vigente al momento en que se realizó la inversión nueva y productiva al amparo de la referida Ley.

voluntario y temporal, el Estado procura identificar los activos que se encuentran en el exterior sobre los que corresponde tributar en el Ecuador a fin de aumentar la base de contribuyentes y cobrar, al menos en parte, montos de obligaciones tributarias originalmente debidas por concepto de impuesto a la renta o impuesto a la salida de divisas (“ISD”), a fin de contrarrestar la evasión tributaria y aumentar la recaudación fiscal.

- 285.** En esa línea, el artículo 15 del Decreto-Ley establece que se podrán acoger a este régimen los residentes fiscales del Ecuador que, al 31 de diciembre de 2020, hayan mantenido en el exterior activos del tipo determinado en el Decreto-Ley⁷¹, cuyo origen provenga de ingresos gravados con impuesto a la renta o que hayan realizado operaciones o transacciones monetarias o no monetarias sujetas al pago del ISD y no hayan declarado, pagado y/o retenido estos tributos en el Ecuador.
- 286.** Ante el incumplimiento de obligaciones tributarias por concepto de impuesto a la renta o ISD, este régimen determina que las personas naturales o sociedades que decidan acogerse⁷², deberán presentar una declaración juramentada con carácter de reservada y pagar el impuesto único y temporal para la regularización de activos (“**impuesto único**”) en los plazos establecidos en el Decreto-Ley, con fecha máxima el 31 de diciembre de 2022. Además, conforme al artículo 21, la base imponible del impuesto único (a la cual se aplicará la tarifa que corresponda según la fecha de presentación de la declaración⁷³), corresponde al “*monto de los activos de cualquier clase*⁷⁴ [...] mantenidos en el exterior que declare mantener el sujeto pasivo con corte al 31 de diciembre de 2020”. Es decir, quienes se acojan al régimen ya no deberán pagar los tributos por concepto de impuesto a la renta o ISD debidos originalmente, pues con el pago del impuesto único creado en este régimen “[s]e darán por cumplid[o]s”⁷⁵.

⁷¹ Para efectos de dar respuesta al presente problema jurídico, activos incluye dinero, bienes muebles, bienes inmuebles, derechos representativos de capital, derechos de beneficiario o derechos fiduciarios, e inversiones monetarias o no monetarias. Ver artículos 15, 20 literales c) y d) y 21 del Decreto-Ley.

⁷² El artículo 20 del Decreto-Ley establece que no podrán acogerse a este régimen: (i) quienes al momento de publicación de la ley “*cuenten con sentencia condenatoria ejecutoriada por delitos contra el régimen de desarrollo, delitos contra la eficiencia de la administración pública, delitos contra la administración aduanera y/o delitos económicos*” y (ii) quienes “*hayan tenido la condición de funcionarios públicos desde el ejercicio económico en que la administración tributaria puede ejercer su facultad determinadora para el cobro de tributos [...] [así como] sus cónyuges, parejas de hecho o familiares hasta el segundo grado de consanguinidad y segundo de afinidad y a las sociedades en las que los funcionarios públicos tengan o hayan tenido una participación mayor al diez por ciento (10%) de los derechos representativos de capital o tengan o hayan tenido el control del destino de los beneficios económicos de la sociedad*”.

⁷³ Conforme al artículo 22 del Decreto-Ley, si la declaración y pago se realizan hasta el 31 de marzo de 2022, la tarifa será del 3,5%; si se realiza hasta el 30 de junio de 2022, será del 4,5%; y, si se realiza hasta el 31 de diciembre de 2022, será del 5,5%.

⁷⁴ El artículo 20 del Decreto-Ley establece que no podrán acogerse a este régimen: (i) “[l]os activos [...] que se encuentren o se hayan encontrado en la lista de países catalogados como de alto riesgo o no cooperantes por el Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI)” y (ii) “[l]as rentas o ingresos que se encuentren siendo objeto de un proceso de determinación tributaria o sean objeto de litigio ante las autoridades judiciales”.

⁷⁵ Artículo 25 del Decreto-Ley.

287. Adicional a esto, la normativa que regula este régimen prevé otra clase de efectos derivados de acogerse al mismo que serán objeto de un análisis en función de la argumentación de los accionantes, que cuestiona la compatibilidad de los artículos 23 y 27 con el derecho al acceso a la información pública, y del artículo 25 del Decreto-Ley con el artículo 195 de la CRE y con el derecho a la igualdad y no discriminación.

5.2.7.1. Sobre la presunta inconstitucionalidad de los artículos 23 y 27 del Decreto-Ley por contravenir el derecho al acceso a la información pública

288. En el presente caso, los accionantes sostienen que los artículos 23 y 27 del Decreto-Ley, que declaran el carácter reservado de la información que consta en la declaración juramentada para acogerse al RIVUT, son incompatibles con el derecho de acceso a la información pública reconocido en el artículo 18 de la CRE. En tal sentido, alegan que, si bien pueden existir excepciones al carácter público de la información, “*estas deben ser motivadas y ponderadas frente al interés social de que la ciudadanía tenga acceso a esa información*” y que en la norma impugnada “*no hay razón que justifique que se reserve la información de quienes mantengan activos en el exterior y sus ingresos no hayan sido gravados o declarados en el país*”.

289. Al respecto, el artículo 18 numeral 2 de la CRE reconoce el derecho a acceder a la información pública en los siguientes términos:

“Todas las personas, en forma individual o colectiva, tienen derecho a: [...] 2. Acceder libremente a la información generada en entidades públicas, o en las privadas que manejen fondos del Estado o realicen funciones públicas. No existirá reserva de información excepto en los casos expresamente establecidos en la ley. En caso de violación a los derechos humanos, ninguna entidad pública negará la información”.

290. De igual manera, conforme lo ha establecido la Corte IDH, este derecho también se encuentra reconocido en el artículo 13 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos que “*protege el derecho que tiene toda persona a solicitar el acceso a la información bajo el control del Estado, con las salvedades permitidas bajo el régimen de restricciones de la Convención. Consecuentemente, dicho artículo ampara el derecho de las personas a recibir dicha información y la obligación positiva del Estado de suministrarla, de forma tal que la persona pueda tener acceso a conocer esa información o reciba una respuesta fundamentada cuando por algún motivo permitido por la Convención el Estado pueda limitar el acceso a la misma para el caso concreto*”⁷⁶.

291. Así, el artículo 1 de la Ley Orgánica de Transparencia y Acceso a la Información Pública (“**LOTAIP**”) desarrolla este derecho y determina que toda la información pública está sometida al principio de publicidad, “*salvo las excepciones establecidas*

⁷⁶ Corte IDH. Caso Claude Reyes y otros. Sentencia de 19 de septiembre de 2006. Serie C N°. 151, párr. 45.

en esta Ley”. Por lo que, en materia de acceso a la información, el principio de publicidad constituye la regla general y sus posibles excepciones son la información reservada o confidencial que haya sido declarada como tal en la ley⁷⁷.

- 292.** En el presente caso, como ha quedado anotado en la sección anterior, el RIVUT exige como requisito para adoptar este régimen que las personas realicen una declaración juramentada ante el Servicio de Rentas Internas, misma que, conforme al artículo 23 Decreto-Ley, “*tendrá el carácter de reservada*”. En la misma línea, el artículo 27 del Decreto-Ley reitera que “*la información relacionada con la identidad de los sujetos pasivos que se acojan al régimen impositivo regulado en el presente Libro, así como la información proporcionada por éstos en la declaración juramentada tiene carácter reservada y no podrá ser divulgada por el Servicio de Rentas Internas, salvo por orden judicial*”.
- 293.** Ahora bien, toda vez que se advierte que los artículos 23 y 27 del Decreto-Ley establecen una excepción al principio de publicidad respecto a información que se encuentra en poder del SRI, corresponde a esta Corte analizar si existe un justificativo constitucional para esta excepción.
- 294.** Al respecto, de la revisión del artículo 23 del Decreto-Ley se advierte que en la declaración juramentada que las personas deben presentar ante el SRI, debe constar su voluntad irrevocable de acogerse al régimen, junto con la información de sus distintos bienes, rentas y activos con fecha y valor de adquisición y el lugar en donde se encuentran. Adicionalmente, en caso de que se trate de dinero, en la declaración debe constar la información sobre la institución en la que se encuentra⁷⁸. Es así como,

⁷⁷ Conforme al artículo 47 de la LOGJCC “[...] se considerará información pública toda aquella que emane o que esté en poder de entidades del sector público o entidades privadas que, para el tema materia de la información, tengan participación del Estado o sean concesionarios de éste.

No se podrá acceder a información pública que tenga el carácter de confidencial o reservada, declarada en los términos establecidos por la ley. Tampoco se podrá acceder a la información estratégica y sensible a los intereses de las empresas públicas”.

⁷⁸ Al respecto, el artículo 23 del Decreto-Ley determina que “*el sujeto pasivo que desee acogerse al régimen impositivo previsto en el presente Libro deberá rendir una declaración juramentada ante el Servicio de Rentas Internas en la que manifieste su voluntad irrevocable de acogerse al régimen impositivo previsto en el presente Libro y declare que no tiene otros activos, rentas, bienes o ha efectuado transacciones en el exterior, distintas a aquellas que constan en la declaración.*

La declaración juramentada deberá incluir la fecha y valor de adquisición de los bienes, rentas o activos que se declaran y el lugar donde se encuentran. El valor de adquisición será considerado como el costo tributario de adquisición en caso de enajenación de dichos activos a terceros. En el caso de dinero se deberá identificar la entidad en la que se encuentra depositado y en caso de que no se encuentre depositado en ninguna institución financiera, deberá depositarse con carácter previo a la presentación de la declaración juramentada.

Para efectos de contabilización, el valor de adquisición de los bienes o activos y el dinero que se encuentren en moneda extranjera deberá expresarse en dólares de los Estados Unidos de América aplicando el tipo de cambio vigente en la forma que establezca el Servicio de Rentas Internas mediante resolución de carácter general.

La declaración juramentada tendrá el carácter de reservada y deberá ser presentada según el calendario previsto en el artículo 22, que es la fecha máxima para acogerse al régimen impositivo regulado en el

aunque la declaración juramentada del RIVUT se encuentre en poder del SRI, esta contiene información de los contribuyentes sobre sus distintos bienes y activos y, por consiguiente, refleja datos personales que requieren de protección⁷⁹.

295. Debe recordarse que el artículo 66 numeral 19 de la Constitución reconoce el derecho a la protección de datos de carácter personal en los siguientes términos:

“19. El derecho a la protección de datos de carácter personal, que incluye el acceso y la decisión sobre información y datos de este carácter, así como su correspondiente protección. La recolección, archivo, procesamiento, distribución o difusión de estos datos o información requerirán la autorización del titular o el mandato de la ley” (énfasis añadido).

296. Así, en decisiones anteriores, esta Corte Constitucional ha determinado que existe una protección constitucional de los datos personales y que su tratamiento requiere del consentimiento expreso e inequívoco del titular o un mandato legal⁸⁰. Más aun, este Organismo ha establecido que, en principio, el ‘acceso’ a un dato personal por parte de un tercero podría ser considerado como tratamiento de datos⁸¹.

297. En consecuencia, a consideración de esta Corte, el carácter reservado de la declaración juramentada, lejos de contravenir la Constitución, salvaguarda el derecho a la protección de datos personales de los contribuyentes que se han acogido a este régimen, puesto que si cualquier persona podría acceder a esta información en poder del Servicio de Rentas Internas, sin autorización de su titular, el derecho a la protección de datos personales quedaría vaciado de contenido e incluso podrían existir afectaciones a otros derechos como la intimidad.

298. En decisiones anteriores, esta Corte Constitucional ya ha establecido que resulta improcedente que terceros, sin autorización de su titular y a través de una acción de acceso a la información pública, puedan acceder a declaraciones de impuestos en poder del SRI:

“esta Corte observa que la información en cuestión se trata de una declaración del impuesto a la herencia de un tercero. En otras palabras, información de la que el peticionario no es titular. Se entiende, asimismo, que la información solicitada contiene datos de carácter patrimonial, tributario, detalles de valoración de bienes y derechos que solo corresponden e involucran al contribuyente del SRI que presentó la declaración. Es decir, información de carácter personal del contribuyente. En ese sentido, aun cuando el peticionario requiera la información para un trámite, no es posible que la adquiera sin

presente Libro, conforme las condiciones y requisitos que establezca el Servicio de Rentas Internas a través de resolución de carácter general”.

⁷⁹ Al respecto, la Corte Constitucional ha establecido que el concepto de dato personal es amplio y comprende cualquier tipo de dato que atañe a una persona y la identifique o la haga identificable. (Corte Constitucional del Ecuador. Sentencia No. 2064-14-EP/21, 27 de enero de 2021, párr. 77).

⁸⁰ *Id.*, párr. 101.

⁸¹ *Id.*, párr. 86.

*autorización de su titular, ni tampoco a través de la acción de acceso a la información pública*⁸².

- 299.** Además, conviene subrayar que, con independencia de lo dispuesto en el Decreto-Ley, en general, todas las declaraciones tributarias que se encuentran en poder del SRI han sido declaradas como reservadas por el artículo 101 de la LRTI, precisamente porque incluyen datos personales⁸³. Asimismo, por expreso mandato legal del artículo 99 del Código Tributario, esta información únicamente puede ser utilizada para los “*finés propios de la administración tributaria*” que únicamente debe difundir “*anualmente los nombres de los sujetos pasivos y los valores que hayan pagado o no por sus obligaciones tributarias*”. Por lo que, no se observa que los artículos 23 y 27 del Decreto-Ley establezcan un tratamiento distinto de cualquier declaración tributaria que se encuentre en manos del SRI y que constituya una restricción arbitraria del derecho de acceso a la información.
- 300.** En consecuencia, esta Corte no advierte que los artículos 23 y 27 del Decreto-Ley sean incompatibles con el artículo 18 numeral 2 de la CRE.

5.2.7.2. Sobre la presunta inconstitucionalidad del artículo 25 del Decreto-Ley por contravenir el artículo 195 de la CRE

- 301.** Los accionantes alegan que el artículo 25 del Decreto-Ley es incompatible con el artículo 195 de la CRE dado que “[i]mpide que la Fiscalía General del Estado ejerza con libertad su función investigativa, lo cual constituye, además, una injerencia al andamiaje de la administración de justicia penal [...] permitiendo que personas que han defraudado al fisco o se hayan enriquecido sin justificación, no respondan por sus actos delictivos relación con las normas que lo integran”.
- 302.** Al respecto, el tercer inciso del artículo 25 del Decreto-Ley establece que:

“No se iniciarán respecto de los sujetos pasivos que se acojan al régimen impositivo previsto en el presente Libro, procesos de investigación penal por delitos de enriquecimiento privado no justificado, defraudación tributaria ni defraudación aduanera establecidos en el Código Orgánico Integral Penal. El acogimiento al régimen impositivo previsto en el presente Libro, no exime de modo alguno la investigación, procesamiento y responsabilidad penal por cualquier otro delito distinto de aquellos

⁸² Corte Constitucional del Ecuador. Sentencia No. 839-14-EP/21, 10 de febrero de 2021, párr. 61.

⁸³ Conforme al artículo 101 de la LRTI: “[...] Las declaraciones e informaciones 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 utilizadas para los fines propios de la administración tributaria. La información que contribuya a identificar la propiedad y las operaciones de los residentes en el Ecuador con terceros ubicados en paraísos fiscales, así como las prácticas de planificación fiscal agresiva, no estarán sujetas a la reserva establecida en este artículo. Tampoco tendrá el carácter de reservado la información relacionada con los asesores, promotores, diseñadores y consultores de estas prácticas, así como las actas de determinación y liquidaciones de pago por diferencias en la declaración o resoluciones de aplicación de diferencias, efectuadas por la Administración Tributaria con el señalamiento del estado en que se encuentren”.

señalados en el presente artículo. El Servicio de Rentas Internas notificará a la Unidad de Análisis Financiero y Económico (UAFE) cualquier actividad que resulte sospechosa derivada de la declaración juramentada presentada por el sujeto pasivo, de conformidad a la normativa aplicable a la materia”.

- 303.** Así, el artículo 25 del Decreto-Ley impide el inicio de procedimientos de investigación penal por los delitos de enriquecimiento privado no justificado, defraudación tributaria y defraudación aduanera, respecto del incumplimiento de las obligaciones tributarias por concepto de ISD o impuesto a la renta que debían satisfacerse por las personas que se acogen al RIVUT. Por lo que, en definitiva, este régimen exonera de responsabilidad penal por estos hechos a los contribuyentes a pesar de que han incumplido sus obligaciones tributarias, instaurando una ‘amnistía de carácter fiscal’. Misma que, como quedó anotado previamente, busca evitar que quienes deseen acogerse al RIVUT se vean disuadidos ante la posibilidad de ser sancionados penalmente por el incumplimiento de sus obligaciones tributarias.
- 304.** En el presente caso, corresponde determinar si el establecimiento de una amnistía fiscal, por medio de la cual el Estado pasa por alto la existencia de posibles hechos delictivos en materia tributaria, es compatible con las funciones encargadas por la CRE a la Fiscalía General del Estado⁸⁴.
- 305.** En primer lugar, esta Corte advierte que el artículo 120 numeral 13 de la CRE admite que el Estado, excepcionalmente, obvie jurídicamente la existencia de ciertas conductas que podrían ser o fueron calificadas como delictivas⁸⁵ y renuncie al ejercicio del poder punitivo; sin embargo, esta posibilidad se limita únicamente a la amnistía “*por delitos políticos*”⁸⁶, bajo el cumplimiento estricto de ciertos requisitos y con el “*voto favorable de las dos terceras partes*” de los integrantes de la Asamblea Nacional.

⁸⁴ Conviene subrayar que el Estado, como titular del poder punitivo, puede configurar las normas penales y los bienes jurídicos penalmente protegidos, los comportamientos penalmente reprobables, el tipo y el modo de las sanciones penales y perseguir las conductas delictivas tipificadas por el legislador. De este modo, cuando se trata de delitos de acción pública, la Fiscalía General del Estado lleva adelante la investigación penal y, de hallar mérito para ello, promueve la acusación dentro de un proceso judicial, conforme al artículo 195 de la CRE: “*La Fiscalía dirigirá, de oficio o a petición de parte, la investigación preprocesal y procesal penal; durante el proceso ejercerá la acción pública con sujeción a los principios de oportunidad y mínima intervención penal, con especial atención al interés público y a los derechos de las víctimas. De hallar mérito acusará a los presuntos infractores ante el juez competente, e impulsará la acusación en la sustanciación del juicio penal [...]*”.

⁸⁵ Artículo 101 de la Ley de la Función Legislativa: “*La amnistía extingue el ejercicio de la acción penal, la pena y sus efectos jurídicos, respecto a la presunción o el cometimiento de los delitos políticos o conexos con lo político. Resuelta la amnistía, no podrán ejercerse acciones penales ni iniciarse proceso penal alguno, por dichos delitos. Si con anterioridad se inició un proceso penal, la pretensión punitiva, se extinguirá mediante auto dictado por la jueza o el juez competente, que no admitirá consulta ni recurso alguno. Si existe sentencia condenatoria, se entenderá como no impuesta la pena, y quedan cancelados todos los efectos de tal sentencia, inclusive los civiles*” (énfasis añadido).

⁸⁶ La CRE excluye a los delitos cometidos contra la administración pública, el genocidio, la tortura, la desaparición forzada de personas, el secuestro y el homicidio por razones políticas o de conciencia.

- 306.** De modo que, solo la amnistía prevista constitucionalmente podría tener como efecto que la Fiscalía se vea impedida de ejercer una de sus funciones, como es investigar hechos que podrían configurar infracciones penales. Esto, en razón del menoscabo que conlleva a los principios de legalidad, igualdad, división de poderes e independencia judicial al admitir que otro órgano interfiera en cuestiones propias de la administración de justicia en materia penal. Por lo tanto, solo ante supuestos específicos y excepcionales establecidos en la CRE es viable la intromisión del legislador en las actividades propias de la Fiscalía General del Estado y del orden jurisdiccional penal.
- 307.** Entonces, en el presente caso, es claro que la amnistía fiscal introducida por el tercer inciso del artículo 25 del Decreto-Ley -que pretende excluir jurídicamente hechos que podrían configurar los delitos de defraudación tributaria, defraudación aduanera y enriquecimiento privado no justificado- no es del tipo previsto en la CRE, por lo que la norma impugnada anula las funciones privativas de la Fiscalía General del Estado, previstas en el artículo 195 de la CRE sin que aquello tenga sustento constitucional.
- 308.** A partir de este análisis, esta Corte encuentra que las siguientes disposiciones del inciso tercero del artículo 25 del Decreto-Ley son inconstitucionales por suprimir las facultades de investigación constitucionalmente encargadas a la Fiscalía General del Estado, por lo que deberán ser expulsadas del ordenamiento jurídico: *“No se iniciarán respecto de los sujetos pasivos que se acojan al régimen impositivo previsto en el presente Libro, procesos de investigación penal por delitos de enriquecimiento privado no justificado, defraudación tributaria ni defraudación aduanera establecidos en el Código Orgánico Integral Penal”, “otro” y “distinto de aquellos señalados en el presente artículo”.*
- 309.** Por lo tanto, el tercer inciso del artículo 25 del Decreto-Ley se leerá de la siguiente forma:

“El acogimiento al régimen impositivo previsto en el presente Libro, no exime de modo alguno la investigación, procesamiento y responsabilidad penal por cualquier delito. El Servicio de Rentas Internas notificará a la Unidad de Análisis Financiero y Económico (UAFFE) cualquier actividad que resulte sospechosa derivada de la declaración juramentada presentada por el sujeto pasivo, de conformidad a la normativa aplicable a la materia”.

5.2.7.3. Sobre la presunta inconstitucionalidad del artículo 25 del Decreto-Ley por contravenir el derecho y principio de igualdad y no discriminación

- 310.** Los accionantes alegan que el artículo 25 del Decreto-Ley es inconstitucional toda vez que quienes se acogen al RIVUT gozan de beneficios que no tienen el resto de contribuyentes, lo cual es incompatible con el principio de igualdad y no discriminación que prescribe que *“[t]odas las personas son iguales y gozarán de los mismos derechos, deberes y oportunidades”* (artículo 11 numeral 2 de la CRE) y el derecho *“a la igualdad formal, igualdad material y no discriminación”* (artículo 66

numeral 4 de la CRE). Dado que esta Corte encontró que la prohibición de iniciar investigaciones penales por las obligaciones tributarias incumplidas es inconstitucional, no se lo considerará para efectos del análisis.

311. El artículo 25 del Decreto-Ley detalla los efectos de acogerse al RIVUT en los siguientes términos:

“Los sujetos pasivos que se acojan al régimen impositivo previsto en el presente Libro no estarán sujetos a procesos de determinación por concepto de los tributos que se declaren y acojan a este régimen impositivo, ni a sanciones administrativas derivadas del incumplimiento de los deberes formales relacionados con tales tributos.

Se darán por cumplidas las obligaciones tributarias de impuesto a la renta e impuesto a la salida de divisas, según corresponda, únicamente sobre los bienes, activos, rentas, ingresos o transacciones incluidos en la declaración juramentada. Sobre tales bienes, activos, rentas, ingresos o transacciones, el Servicio de Rentas Internas no podrá establecer sanciones ni proceder al cobro de intereses ni multas.

No se iniciarán respecto de los sujetos pasivos que se acojan al régimen impositivo previsto en el presente Libro, procesos de investigación penal por delitos de enriquecimiento privado no justificado, defraudación tributaria ni defraudación aduanera establecidos en el Código Orgánico Integral Penal. El acogimiento al régimen impositivo previsto en el presente Libro, no exime de modo alguno la investigación, procesamiento y responsabilidad penal por cualquier otro delito distinto de aquellos señalados en el presente artículo. El Servicio de Rentas Internas notificará a la Unidad de Análisis Financiero y Económico (UAFE) cualquier actividad que resulte sospechosa derivada de la declaración juramentada presentada por el sujeto pasivo, de conformidad a la normativa aplicable a la materia.

El acogimiento al régimen impositivo previsto en el presente Libro, no exime al sujeto pasivo del cumplimiento de las obligaciones establecidas en la Ley Orgánica para la Prevención, Detección y Erradicación del Delito de Lavado de Activos y Financiamiento de Delitos”.

312. Conforme ya quedó establecido previamente, para determinar si la norma impugnada configura un tratamiento discriminatorio, esta Corte ha establecido que se deben verificar tres elementos: **(i) comparabilidad** entre los destinatarios de un acto o conducta específica, esto es, que “[...] *dos sujetos de derechos [estén] en igual o semejantes condiciones [...]*”⁸⁷; **(ii) constatación de un trato diferenciado**; y, **(iii) verificación del resultado** por el trato diferenciado, que puede ser una diferencia justificada o una diferencia que discrimina⁸⁸.

313. Entonces, es necesario determinar con base en qué criterios se efectúa la

⁸⁷ Corte Constitucional del Ecuador, sentencia No. 429-14-EP/20 de 13 de febrero de 2020, párr. 18 y dictamen No. 1-18-RC/19 de 28 de mayo de 2019, párr. 31.

⁸⁸ Corte Constitucional del Ecuador, dictamen No. 1-18-RC/19 de 28 de mayo de 2019, párr. 31, sentencias No. 6-17-CN/19 de 18 de junio de 2019, párr. 18, No. 159-11-JH/19 de 26 de noviembre de 2019, párr. 75.

diferenciación alegada por los accionantes, pues de ello dependerá si el nivel de escrutinio a ser aplicado será estricto o de mera razonabilidad⁸⁹. En el presente caso, a partir de lo alegado, no se observa que el supuesto trato diferenciado se fundamente en categorías sospechosas o protegidas, pues se basa en que existen medidas de las que se benefician los contribuyentes incumplidos que se acogieron al RIVUT y de las que no se pueden beneficiar el resto de contribuyentes que no cumplieron con sus obligaciones tributarias. De ahí que, al no encontrarnos ante una categoría sospechosa ni protegida, basta con aplicar un escrutinio bajo, de mera razonabilidad.

- 314.** En cuanto al **primer elemento**, corresponde examinar si los contribuyentes que se acogieron al RIVUT, habiendo incumplido sus obligaciones tributarias de declaración, pago y/o retención de impuesto a la renta o ISD⁹⁰, se encuentran en iguales o similares condiciones que el resto de contribuyentes que han incumplido obligaciones tributarias por concepto de los mismos tributos, pero que no pueden acogerse al régimen por no haber mantenido activos en el exterior⁹¹. En la medida en que ambos sujetos han incumplido obligaciones tributarias que debían satisfacer en el Ecuador, este Organismo estima que se trata de sujetos en condiciones similares y, por ende, comparables.
- 315.** Respecto del **segundo elemento**, esto es, que exista un trato diferenciado entre los sujetos comparables, en cuanto al ISD, si una persona trasladó divisas al exterior sin que dicho valor haya sido objeto de declaración, retención o pago del impuesto, el régimen examinado es aplicable tanto para quienes mantengan esos activos en el exterior como para quienes ya no los mantengan⁹². Es decir, cualquier persona que

⁸⁹ El nivel de intensidad en el escrutinio puede ser alto, medio o bajo dependiendo del fundamento de la distinción. El escrutinio es: (i) bajo cuando la distinción no se fundamenta en una categoría sospechosa o protegida; (ii) medio cuando se diferencia a partir de categorías protegidas, y (iii) estricto o alto cuando la distinción se basa en categorías sospechosas. Corte Constitucional del Ecuador, sentencia No. 28-15-IN/21 de 24 de noviembre de 2021, párr. 147 y sentencia No. 114-20-IN/22 de 08 de junio de 2022, párr. 50.

⁹⁰ El artículo 15 del Decreto-Ley determina que “[s]e crea el Régimen Impositivo Voluntario, Único y Temporal aplicable a los residentes fiscales en el Ecuador que al 31 de diciembre de 2020 hayan mantenido en el exterior activos de cualquier clase, incluyendo pero sin limitarse a dinero, muebles o inmuebles, derechos representativos de capital, derechos de beneficiario o derechos fiduciarios, inversiones monetarias o no monetarias cuyo origen hayan sido ingresos gravados con impuesto a la renta en Ecuador, o hayan realizado operaciones o transacciones monetarias o no monetarias sujetas al Impuesto a la Salida de Divisas, no declaradas o cuyo impuesto correspondiente no hubiere sido objeto de retención y/o pago en el Ecuador de conformidad con lo establecido en la Ley de Régimen Tributario Interno”.

⁹¹ Dentro de este grupo, no están consideradas las personas naturales y sociedades que están expresamente excluidas del régimen de acuerdo al artículo 20 del Decreto-Ley, es decir: (i) quienes al momento de publicación de la ley “cuenten con sentencia condenatoria ejecutoriada por delitos contra el régimen de desarrollo, delitos contra la eficiencia de la administración pública, delitos contra la administración aduanera y/o delitos económicos” y (ii) quienes “hayan tenido la condición de funcionarios públicos desde el ejercicio económico en que la administración tributaria puede ejercer su facultad determinadora para el cobro de tributos [...] [así como] sus cónyuges, parejas de hecho o familiares hasta el segundo grado de consanguinidad y segundo de afinidad y a las sociedades en las que los funcionarios públicos tengan o hayan tenido una participación mayor al diez por ciento (10%) de los derechos representativos de capital o tengo o hayan tenido el control del destino de los beneficios económicos de la sociedad”.

⁹² De acuerdo el artículo 15 del Decreto-Ley, el régimen es aplicable para quienes hayan realizado operaciones o transacciones monetarias o no monetarias sujetas al pago de ISD y el artículo 15 del

haya incumplido obligaciones tributarias por concepto de ISD podría acogerse al RIVUT sin que se identifique que exista trato diferenciado respecto de los dos sujetos comparados, puesto que todo sujeto incumplidor está en la misma circunstancia y puede gozar de los efectos de este régimen. Por ende, al no existir trato diferenciado, no corresponde continuar con el análisis respecto del ISD.

316. Por otra parte, en relación al impuesto a la renta, tenemos que quienes se acojan al RIVUT: **(i)** tendrán por cumplidas sus obligaciones tributarias de impuesto a la renta sobre los activos e importes que declaren en función del régimen impositivo; **(ii)** no estarán sujetos a procesos de determinación por concepto de los tributos que declaren en razón de este régimen ni a sanciones administrativas derivadas del incumplimiento de los deberes formales relacionadas al tributo que se declare; y **(iii)** no estarán sujetos al cobro de multas o intereses⁹³.
317. En cambio, el resto de contribuyentes incumplidos por concepto del mismo tributo, es decir, quienes no se pueden acoger al régimen por no mantener activos en el exterior, no tendrán por cumplidas las obligaciones tributarias que en su momento debían satisfacer y están sujetos a procesos de determinación tributaria, así como a la imposición de multas, intereses y demás sanciones administrativas. Por ende, existe un trato diferenciado entre quienes se acojan al régimen y quienes no puedan acogerse a él por no mantener activos en el exterior.
318. Respecto del **tercer elemento**, corresponde examinar si la diferencia en el trato está justificada a través de un escrutinio bajo, de mera razonabilidad.
319. Conforme se ha señalado previamente, las medidas prescritas en la norma impugnada persiguen que quienes potencialmente se puedan acoger al régimen se vean incentivados a hacerlo a fin de aumentar la recaudación fiscal con mayor rapidez y promover la transparencia de los activos y patrimonios sobre los cuales se debe tributar en el Ecuador.
320. Al respecto, es preciso partir de que el propio sistema tributario reconoce la posibilidad de eximir a un contribuyente del pago de una deuda tributaria, así como de las multas e intereses derivados de ella a fin de estimular la recaudación fiscal a

reglamento al Decreto-Ley aclara que la base imponible del impuesto único no solo está compuesta por el valor de los activos mantenidos en el exterior sino también por el importe gravado con ISD, que se haya incluido en la declaración juramentada. Por lo que, un contribuyente incumplido podría realizar su declaración en función únicamente de dicho importe.

⁹³ De acuerdo al artículo 20 del reglamento al Decreto-Ley: *“Exclusivamente sobre dichos ingresos gravados [que hayan originado activos incluidos en la respectiva declaración], el Servicio de Rentas Internas no podrá establecer sanciones ni proceder al cobro de intereses ni multas”* y respecto del ISD: *“Exclusivamente sobre dichos hechos generadores [importes objeto del impuesto que hayan sido incluidos en la respectiva declaración], el Servicio de Rentas Internas no podrá establecer sanciones ni proceder al cobro de intereses ni multas”*.

través de figuras como la remisión⁹⁴. Ahora, si bien el régimen impositivo no puede ser entendido como una remisión en estricto sentido, el Estado ha optado por no perseguir, temporalmente, el cobro de la obligación tributaria original por concepto de impuesto a la renta, así como multas e intereses derivados de ella, a través de una norma con rango de ley⁹⁵; por lo que, ha aplicado una figura al menos similar a la remisión. En esa línea, es claro que el propio sistema tributario admite medidas en las que el Estado extinga una deuda tributaria y/o las multas e intereses derivados de esta con el fin de lograr la regularización tributaria, como ha sucedido en el presente caso, sin que por ello exista una diferenciación arbitraria que afecte el derecho a la igualdad de los contribuyentes incumplidos.

- 321.** Adicionalmente, esta Corte encuentra que, aun cuando la administración tributaria cuenta con amplias facultades y mecanismos locales para identificar activos ubicados en el Ecuador y cobrar el impuesto a la renta correspondiente, no cuenta con mecanismos que puedan provocar efectos de igual o similar alcance si los activos están ubicados en el exterior. De forma que, si bien existen mecanismos de cooperación internacional de intercambio de información y asistencia en procesos de recaudación, estos no dependen exclusivamente de la eficiencia, capacidad o voluntad de la administración tributaria ecuatoriana, como sí sucede en el caso de que los bienes estén ubicados en el Ecuador.
- 322.** En esa línea, para activar mecanismos de cooperación internacional, la administración tributaria ecuatoriana depende de que existan convenios internacionales vigentes con terceros Estados; de la capacidad de aquellos Estados para obtener y entregar información; y, de que su legislación nacional no impida la entrega de la información que se requiere. Por lo que, ante las limitaciones objetivas de la administración tributaria ecuatoriana para identificar activos en el exterior que deban tributar impuesto a la renta en el Ecuador -que no se presentan respecto de la identificación de activos que están en el Ecuador- esta Corte encuentra que existe una justificación razonable para diferenciar temporalmente a los sujetos pasivos que han incumplido

⁹⁴ Artículo 54 del Código Tributario: “Las deudas tributarias sólo podrán condonarse o remitirse en virtud de ley, en la cuantía y con los requisitos que en la misma se determinen. Los intereses y multas que provengan de obligaciones tributarias, podrán condonarse por resolución de la máxima autoridad tributaria correspondiente en la cuantía y cumplidos los requisitos que la ley establezca”.

⁹⁵ El artículo 15 del Decreto-Ley establece que el régimen impositivo “no supone un proceso de remisión de obligaciones tributarias del sujeto pasivo, toda vez que queda sujeto a la tarifa del impuesto que se crea en virtud del presente Libro” (énfasis añadido). No obstante, el artículo 25 del mismo cuerpo normativo establece que “[s]e darán por cumplidas las obligaciones tributarias de impuesto a la renta e impuesto a la salida de divisas, según corresponda, únicamente sobre los bienes, activos, rentas, ingresos o transacciones incluidos en la declaración juramentada” (énfasis añadido). Por ello, incluso si el Decreto-ley establece que el régimen no es una aplicación de la figura de la remisión tributaria, esta Corte observa que, de todas formas, el Estado ha optado por no perseguir el cobro de la obligación tributaria original ni sancionar su incumplimiento si quienes se acogen al régimen cumplen las condiciones y plazos establecidos en la ley y las resoluciones dictadas por el SRI. El artículo 25 del Decreto-ley también establece que no se iniciarán procesos de determinación “por concepto de los tributos que se declaren y acojan a este régimen impositivo”, como consecuencia lógica de que el Estado no pretenda perseguir el cobro de los impuestos a la renta y a la salida de divisas.

sus obligaciones pero mantienen activos en el exterior, de aquellos que no tienen activos en el exterior.

323. Por lo expuesto, no se advierte una afectación al derecho a la igualdad en la norma impugnada ante la existencia de una justificación razonable para el trato diferenciado.

VI. Efectos de la sentencia

324. A partir del análisis efectuado, esta Corte encontró que los artículos 112 al 116 y 131 al 145, la disposición transitoria décimo primera del Decreto-Ley, el artículo 36 literal d) de la LRTI reformado por el artículo 43 numeral 2 del Decreto-Ley, el rango correspondiente a negocios populares de la tarifa de RIMPE contenido en el artículo 97.6 de la LRTI (artículo 66 del Decreto-Ley), y parte del inciso tercero del artículo 25 del Decreto-Ley contravienen disposiciones constitucionales, por lo que corresponde declarar su inconstitucionalidad, misma que surtirá efectos hacia el futuro, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 95 de la LOGJCC.
325. Ahora bien, esta Corte estima necesario realizar algunas puntualizaciones respecto de la declaratoria de inconstitucionalidad parcial del inciso tercero del artículo 25 del Decreto-Ley, y determinar que, en cumplimiento de lo previsto en el artículo 95 de la LOGJCC, los efectos de esta inconstitucionalidad regirán desde la publicación en el Registro Oficial; de modo que, quienes se acogieron al régimen hasta el día anterior a la publicación de la presente sentencia en el Registro Oficial, no podrán ser sancionados penalmente por los delitos de defraudación tributaria, defraudación aduanera y enriquecimiento privado no justificado respecto de los activos o importes sobre los cuales no se declararon, pagaron o retuvieron los impuestos a la renta e ISD y que constan en su declaración juramentada. Lo anterior en razón de que, si bien conocían de la responsabilidad penal derivada de omitir declarar, retener y/o pagar los impuestos a la renta e ISD al momento de ejecutar la conducta, una vez que se acogieron al régimen examinado, tenían la confianza legítima de que no serían sancionados penalmente, ante la presunción de constitucionalidad de las leyes.
326. En cuanto a la inconstitucionalidad del rango correspondiente a negocios populares de la tarifa de RIMPE contenido en el artículo 97.6 de la LRTI (artículo 66 del Decreto-Ley), aunque la regla general en materia de control constitucional es que la declaratoria de inconstitucionalidad tenga efectos inmediatos, en el presente caso, al tratarse de una norma tributaria, resulta imprescindible diferir los efectos de esta declaratoria a fin de evitar un vacío normativo que afectaría gravemente la seguridad jurídica a nivel nacional y la sostenibilidad fiscal. En consecuencia, conforme al artículo 95 de la LOGJCC en concordancia con el artículo 11 del Código Tributario⁹⁶,

⁹⁶ De conformidad al artículo 11 del Código Tributario “*las leyes tributarias, sus reglamentos y las circulares de carácter general, regirán a partir de su publicación en el Registro Oficial, salvo que se establezcan fechas de vigencia posteriores a la misma. Sin embargo, las normas que se refieran a tributos cuya determinación o liquidación deban realizarse por períodos anuales, como acto meramente*”

el rango correspondiente a negocios populares de la tarifa de RIMPE permanecerá vigente hasta el final del ejercicio fiscal 2023.

327. Finalmente, es necesario precisar que, en relación a las normas reformativas introducidas en la LRTI que se han declarado inconstitucionales, su consecuente expulsión del ordenamiento jurídico no produce un vacío normativo puesto que queda vigente el texto previo a la expedición del Decreto-Ley.

VII. Decisión

En mérito de lo expuesto, administrando justicia constitucional y por mandato de la Constitución de la República del Ecuador, el Pleno de la Corte Constitucional resuelve:

1. Aceptar parcialmente la demanda de acción pública de inconstitucionalidad signada con el No. 110-21-IN y acumulados.
2. Declarar la inconstitucionalidad, por la forma, con efectos a futuro desde su publicación en el Registro Oficial, de los artículos 112 al 116 y 131 al 145, así como la disposición transitoria décimo primera de la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y la Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia COVID-19.
3. Declarar la inconstitucionalidad, por el fondo, con efectos diferidos hasta el final del ejercicio fiscal 2023, del rango correspondiente a negocios populares de la tarifa de RIMPE contenida en el artículo 97.6 de la Ley de Régimen Tributario Interno, reformado por el artículo 66 de la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y la Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia COVID-19.
4. Declarar la inconstitucionalidad, por el fondo, con efectos a futuro desde su publicación en el Registro Oficial, de la reforma al artículo 36 literal d) de la Ley de Régimen Tributario Interno por el artículo 43 numeral 2 de la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y la Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia COVID-19 y de las siguientes disposiciones del inciso tercero del artículo 25 de la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y la Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia COVID-19: *“No se iniciarán respecto de los sujetos pasivos que se acojan al régimen impositivo previsto en el presente Libro, procesos de investigación penal por delitos de enriquecimiento privado no justificado, defraudación tributaria ni defraudación aduanera establecidos en el Código Orgánico Integral Penal”, “otro” y “distinto de aquellos señalados en el presente artículo”*. Por lo que, el artículo 25 se leerá de la siguiente forma:

“El acogimiento al régimen impositivo previsto en el presente Libro, no exime de modo alguno la investigación, procesamiento y responsabilidad penal por cualquier delito. El Servicio de Rentas Internas notificará a la Unidad de Análisis

declarativo, se aplicarán desde el primer día del siguiente año calendario, y, desde el primer día del mes siguiente, cuando se trate de períodos menores”.

Financiero y Económico (UAFE) cualquier actividad que resulte sospechosa derivada de la declaración juramentada presentada por el sujeto pasivo, de conformidad a la normativa aplicable a la materia”.

5. Notifíquese, publíquese y cúmplase.

Alí Lozada Prado
PRESIDENTE

Razón: Siento por tal, que la Sentencia que antecede fue aprobada por el Pleno de la Corte Constitucional con cinco votos a favor, de los Jueces Constitucionales Karla Andrade Quevedo, Alejandra Cárdenas Reyes, Alí Lozada Prado, Richard Ortiz Ortiz y Daniela Salazar Marín (voto concurrente); y, cuatro votos salvados de los Jueces Constitucionales Carmen Corral Ponce, Jhoel Escudero Soliz, Enrique Herrería Bonnet y Teresa Nuques Martínez, en sesión extraordinaria de viernes 28 de octubre de 2022.- Lo certifico.

Firmado electrónicamente
Aída García Berni
SECRETARIA GENERAL

SENTENCIA No. 110-21-IN/22 y acumulados

VOTO CONCURRENTENTE

Jueza Constitucional Daniela Salazar Marín

1. Con fundamento en el artículo 92 de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional (“**LOGJCC**”), formulo mi voto concurrente respecto de la sentencia No. 110-21-IN/22 y acumulados (también, “**sentencia 110-21-IN/22**”) emitida por la Corte Constitucional en sesión del Pleno Extraordinario de 28 de octubre de 2022, por las razones que expongo a continuación.
2. La sentencia No. 110-21-IN/22 tiene origen en varias demandas de acción pública de inconstitucionalidad presentadas en contra de algunos artículos de la Ley Orgánica de Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia COVID-19, (“**LODES**” o “**Decreto-Ley**”), la cual entró en vigencia en función del último inciso del artículo 140¹ de la Constitución de la República del Ecuador (“**Constitución**”).
3. Dado que coincido con la generalidad de la sentencia de mayoría, formulo mi voto concurrente específicamente respecto de la sección 5.2.3 de la sentencia que se refiere a la presunta inconstitucionalidad de la reforma introducida en el impuesto a la renta sobre herencias, legados y donaciones (“**impuesto a la herencia**”), contenida en el artículo 43 numeral 2 de la LODES. La norma mencionada introdujo un cambio en el artículo 10 letra d) de la Ley de Régimen Tributario Interno (“**LRTI**”) que consistía en la exención del pago del impuesto a la herencia a los beneficiarios dentro del primer grado de consanguinidad con el causante o respecto de los cónyuges supervivientes, siempre que no existan hijos que puedan acceder a la masa hereditaria.
4. Los accionantes plantean que la reforma al impuesto a la herencia es inconstitucional porque consideran que contraviene el derecho a la igualdad y no discriminación pues, a su parecer, introduce una exoneración únicamente respecto de quienes están en primer grado de consanguinidad o al cónyuge cuando no existan hijos. En definitiva, para los accionantes, la exención introducida es inconstitucional porque genera “*que el pago del impuesto a la herencia sea exclusivo de los hermanos [...]*”.
5. Para atender el argumento planteado, la sentencia de mayoría realiza un examen para determinar si existe un trato discriminatorio en función de los siguientes elementos: (i) comparabilidad (implica que tienen que existir dos sujetos de derechos que se

¹ El inciso mencionado determina: “*Cuando en el plazo señalado la Asamblea no apruebe, modifique o niegue el proyecto calificado de urgente en materia económica, la Presidenta o Presidente de la República lo promulgará como decreto-ley y ordenará su publicación en el Registro Oficial. La Asamblea Nacional podrá en cualquier tiempo modificarla o derogarla, con sujeción al trámite ordinario previsto en la Constitución*”.

- encuentren en condiciones iguales o semejantes); **(ii)** constatación de un trato diferenciado; y **(iii)** la verificación del resultado, producto del trato diferenciado².
6. Adicionalmente, la sentencia de mayoría explica que se debe determinar con qué criterios se efectuaría la posible diferenciación para efectos de aplicar un nivel de escrutinio, alto o de mera razonabilidad, más bien bajo³. La sentencia añade que la distinción podría definirse en función del grado de consanguinidad o la relación que tienen los herederos con el causante. En ese sentido, la sentencia de mayoría concluye que corresponde aplicar un escrutinio bajo pues la diferenciación no se fundamenta en una categoría sospechosa o protegida⁴.
 7. Ahora bien, en el caso concreto, en relación con el elemento **(i)** del párrafo 5 *ut supra*, la sentencia de mayoría sostiene que existe comparabilidad entre sujetos en iguales condiciones: por un lado, los herederos que mantienen una relación de parentesco con el causante hasta el primer grado de consanguinidad o el cónyuge superviviente que participe como heredero, siempre que no existan hijos; y, por otro lado, los demás herederos llamados a suceder. A su vez, sobre el elemento **(ii)** del párrafo *ibídem*, la sentencia 110-21-IN/22 constata la existencia de un trato diferenciado pues se liberaría del pago de una obligación tributaria a quienes tienen un parentesco de primer grado de consanguinidad con el causante o al cónyuge sobreviviente en caso de no existir hijos, mientras todos los demás llamados a suceder en la herencia se encontrarían obligados a contribuir.
 8. Hasta este punto del análisis, concuerdo con la sentencia de mayoría, sin embargo, discrepo en cuanto al análisis del elemento **(iii)** del párrafo 5 *ut supra*. El proyecto concluye que existe un tratamiento diferenciado no justificado bajo la única consideración de que la justificación otorgada para efectos de la introducción de la exoneración no es “razonable”. Para ello, se menciona, en la sentencia de mayoría, que las personas “*comúnmente llamadas a suceder ya no redistribuy[en] la riqueza a través de la herencia*” lo que a juicio de la mayoría implicaría “*la eliminación de este impuesto para el establecimiento de un privilegio tributario no justificado*”.
 9. En mi opinión, al realizar este análisis, la sentencia de mayoría, bajo una estándar de mera razonabilidad, en verdad está evaluando la necesidad del impuesto a la renta respecto de herencias en sí mismo y, más allá de encontrar si existe una justificación para la exención introducida respecto de ciertas personas, está evaluando que la justificación otorgada es equivocada. La Corte llega a determinar que esta exención no es razonable o no es justificada, sin otorgar razones para arribar a esta conclusión.

² Corte Constitucional del Ecuador, Sentencia No. 603-12-JP/19 y acumulados de 5 de noviembre de 2019, párr. 17.

³ El tipo de escrutinio con el que la Corte Constitucional evalúa las normas impugnadas puede ser alto (estricto), intermedio o leve (débil), según el caso. Es estricto, por ejemplo, cuando está de por medio una categoría sospechosa de discriminación; es intermedio, entre otros, cuando la medida puede afectar el goce de derechos no fundamentales; y es leve, cuando se trata de cuestiones económicas, tributarias y similares.

⁴ Corte Constitucional del Ecuador, Sentencia No. 28-15-IN/21 de 24 de noviembre de 2021, párr. 147. Corte Constitucional del Ecuador. Sentencia No. 1043-18-JP y acumulados/21 de 8 de diciembre de 2021, párr. 74.

10. Incluso, la sentencia de mayoría reconoce que el legislador puede establecer exenciones que repercuten en la generalidad del impuesto, basadas en razones de política fiscal, pero determina que la exención no está justificada, entrando a evaluar el diseño de la política fiscal, sugiriendo que se trataría de un privilegio. Nuevamente, en mi opinión, esto implica calificar la conveniencia de las razones otorgadas para la introducción de la exoneración más que determinar si existía un trato diferenciado no justificado.
11. Sin embargo, bajo un estándar de mera razonabilidad, lo que corresponde es analizar que las decisiones estén fundadas en un mínimo de racionalidad, que no sean arbitrarias o caprichosas, sin entrar a juzgar la conveniencia o corrección de esas razones.
12. En esa línea, estimo que frente al principio de generalidad en materia tributaria, pueden existir excepciones, como sucede con la introducción de una exención en el impuesto a la herencia, no obstante, frente a ello, y bajo un escrutinio de mera razonabilidad, existían razones que justificaban el trato diferenciado, estas son **(i)** que el vínculo entre el causante y los herederos referidos en la exención es más estrecho y el más común, por lo que estos tienen una mayor participación en la generación del ahorro y del patrimonio que se grava con el impuesto, y **(ii)** que el Estado busca garantizar la transmisión de dicho patrimonio en el que se comprenden los activos productivos para la continuidad de la generación de más renta en el futuro⁵. En mi criterio, estas razones no son arbitrarias o caprichosas, por lo que superan un test de mera razonabilidad.
13. Asimismo, la sentencia de mayoría se refiere a la redistribución de la riqueza como fin del impuesto a la herencia para efectos de evaluar la conveniencia de la diferenciación. En mi opinión, si bien pueden existir argumentos en relación con los fines y efectos de cualquier tributo, no le corresponde a la Corte determinar si una exoneración o, de ser el caso, una deducción, es adecuada o no para efectos de cumplir con el fin fiscal o extrafiscal de determinado tributo. Es por ello que tampoco corresponde que me pronuncie sobre si el impuesto a la herencia es adecuado, si cumple con los fines de redistribución de la riqueza o si su eliminación o exención son convenientes.
14. En definitiva, observo que aun cuando la sentencia de mayoría afirma que realizará un escrutinio de mera razonabilidad, en lo que se refiere a la herencia aplica un escrutinio intermedio que le lleva a concluir que existe una diferenciación no justificada respecto de la exención al impuesto a la herencia. El juicio que se realiza respecto del impuesto indicado, termina siendo más exigente que aquel que se realiza, por ejemplo, respecto del Régimen Impositivo Voluntario, Único y Temporal para la Regularización de

⁵ Informe técnico respecto de las estimaciones de impacto recaudatorio realizadas en el marco de la discusión del Proyecto de Ley, así como de los datos de recaudación. Agosto de 2022. En ese sentido, la justificación se relacionó con una razón económica primordial, en particular, que el patrimonio del causante persiga los fines de la propiedad, esto es, usar, gozar y disponer de los bienes que forman parte del acervo líquido heredado para generar más renta susceptible de ser gravada con otros impuestos. Con lo cual existiría un incentivo de carácter económico que facilita la transmisión de la propiedad entre el causante y los herederos que mantienen un vínculo más próximo con aquel, para que estos puedan generar, a su vez, más patrimonio sobre la propiedad heredada, beneficiando, simultáneamente, a la Administración tributaria, ya que esta propiedad continuará gravándose a futuro.

Activos en el Exterior o al realizar el análisis del artículo 43 numeral 1 del Decreto-Ley relativo al cambio en la tabla de impuesto a la renta. Al evaluar estas medidas, la sentencia de mayoría utiliza un estándar de mera razonabilidad y tiene una mayor deferencia con el principio de libertad de configuración del legislador, incluso así lo reconoce en las secciones correspondientes. En el mismo sentido, al tratar otras exenciones y deducciones, aquellas relacionadas con las franjas fronterizas, la sentencia de mayoría es deferente a la libre configuración legislativa pues reconoce que se trata de instrumentos que el legislador, por razones de orden e interés público, económico y social que, por mejor convenir a la administración de los tributos, bajo consideraciones de política fiscal, exime a determinados grupos de personas del pago de un tributo tiene para obtener determinados efectos dentro del sistema de recaudación fiscal.

15. Desde mi perspectiva, en la medida en que existe una justificación no arbitraria o caprichosa en cuanto a la diferenciación planteada en la exoneración introducida respecto del impuesto a la herencia por razones de orden económico o social, bajo un estándar de mera razonabilidad, no le corresponde a la Corte entrar a evaluar si esta afecta el fin del tributo en sí mismo.
16. En este punto debo precisar que no desconozco que en la configuración de tributos y, en general, en materia tributaria pueden existir afectaciones o problemas constitucionales relacionados con los principios tributarios reconocidos en el artículo 300 de la Constitución. Así también, aunque la regla general es que en el control constitucional sobre temas de política económica y fiscal la Corte debe ser más flexible frente al legislador, esto no significa que la Corte pueda abstenerse de cumplir su rol como garante de la Constitución, incluso expulsando del ordenamiento jurídico ciertas normas incompatibles con la Constitución, sea bajo un estándar de mera razonabilidad, si las razones son caprichosas, sea bajo un escrutinio medio o alto, si las circunstancias del caso lo ameritan. Y es que, si bien cuando se evalúan medidas que versan sobre materias económicas o tributarias, el test en principio debería ser uno de intensidad leve o débil, aquello no puede conducir, necesariamente, a determinar que el contenido de una norma debe conducir inevitablemente a una intensidad leve del test, puesto que más allá del margen de libertad de configuración en temas de política fiscal, cuando lo que se alega es una posible afectación al derecho a la igualdad, podrían existir razones para que la Corte aplique efectuar un escrutinio más riguroso⁶.
17. El uso de los tests es una herramienta argumentativa que permite que jueces y juezas constitucionales podamos ejercer nuestro rol de salvaguardar la Constitución con niveles de previsibilidad, pero no puede convertirse en un ejercicio inconsciente que implique que al tratarse de medidas que versan sobre materias económicas o tributarias, el test debería ser automáticamente uno de intensidad leve o débil. Por el contrario, el análisis debe evaluarse en función de cada caso, porque la Corte tampoco podría renunciar a velar por los intereses económicos o distributivos de los más desaventajados, particularmente cuando las regulaciones económicas y tributarias puedan generar más desigualdad.

⁶ Así lo ha determinado también la Corte Constitucional Colombiana en la sentencia C-372-/11.

18. En suma, lo que he querido evidenciar es que aunque por regla general en casos de orden tributario la intensidad del test de razonabilidad es leve, no sólo por la presunción de constitucionalidad de la que gozan todas las normas, sino particularmente con fundamento en el principio democrático, pueden existir excepciones a esa regla que exijan de la Corte un escrutinio más estricto. Sin embargo, si la Corte afirma que aplicará un escrutinio leve, entonces al analizar la razonabilidad debe limitarse a verificar que la decisión del legislador no haya sido arbitraria o caprichosa, sino que esté fundada en un mínimo de racionalidad. En mi opinión, la sentencia de mayoría en su análisis del impuesto a la herencia se apartó de un test de mera razonabilidad sin exteriorizar los fundamentos que la llevaron a aplicar un escrutinio medio.
19. En mi criterio, en este caso no correspondía elevar el nivel de escrutinio. Por el contrario, para el análisis del impuesto a la herencia era suficiente un nivel leve de escrutinio leve, y su aplicación habría generado una decisión radicalmente opuesta.
20. Ahora bien, a pesar de que considero que la sentencia de mayoría aplica un escrutinio intermedio al juzgar lo relativo al impuesto a la herencia, y de que no encuentro razones para elevar el nivel de escrutinio en este caso, toda vez que estoy de acuerdo con el resto del análisis plasmado en la sentencia 110-21-IN/22, he optado por concurrir de la decisión. En mi opinión, este tipo de discrepancias, si bien podrían haber significado una decisión distinta en lo relativo al impuesto a la herencia, no deben conducir a impedir que la Corte pueda cumplir con su responsabilidad de emitir una decisión oportuna⁷.
21. En votos previos⁸, he reconocido y recalcado la importancia de los votos particulares pues aseguran que un Organismo colegiado genere sus decisiones de acuerdo con los principios y valores democráticos⁹. Así, considerando que los votos individuales favorecen una mayor transparencia, participación y deliberación y, ante todo, permiten que los destinatarios de las decisiones puedan ser partícipes de este proceso de deliberación y construcción de la jurisprudencia constitucional, he planteado este voto concurrente pues reconozco que aun cuando es inevitable que existan diferencias en el análisis jurídico de casos complejos, como el que nos ocupa, la posibilidad de concurrir eleva la calidad de la argumentación jurídica y, en consecuencia, la calidad de las decisiones de la Corte, sin bloquear sus decisiones.
22. De hecho, también he reconocido que los jueces o juezas constitucionales debemos ser prudentes al momento de ejercer nuestro derecho de salvar votos¹⁰. En ocasiones, en función de la prudencia y responsabilidad que conlleva nuestro cargo, no podemos defender nuestras posiciones al punto que la disidencia pese más que el ánimo de

⁷ El artículo 295 de la Constitución determina que la Función Ejecutiva debe presentar a la Asamblea Nacional la proforma presupuestaria anual para 2023 “sesenta días antes del inicio del año fiscal respectivo”.

⁸ Voto concurrente caso No. 24-16-IS/21 de 7 de junio de 2021, párr. 18.

⁹ *Id.*, párr. 6.

¹⁰ *Id.*, párr. 19.

encontrar consensos y aportar con soluciones colectivas y oportunas. De lo contrario, nuestra posición podría convertirse en un obstáculo para la labor del Organismo como un órgano colegiado cuyas decisiones requieren necesariamente de consensos.

23. En función de lo anterior, aun cuando puedo no coincidir con el nivel de escrutinio aplicado en el análisis respecto a la reforma del impuesto a la herencia, considero que esta disidencia es menor si se mide en relación con la magnitud de cuestiones que se abordan en la sentencia de mayoría, al punto que no amerita un voto salvado. Al estar de acuerdo con el resto de la sentencia de mayoría, fomulo en estos términos mi voto concurrente.

Daniela Salazar Marín
JUEZA CONSTITUCIONAL

Razón. - Siento por tal que el voto concurrente de la Jueza Constitucional Daniela Salazar Marín, anunciado en la sentencia de la causa 110-21-IN y acumulados, fue presentado en Secretaría General el 28 de octubre de 2022, mediante correo electrónico a las 16:36; y, ha sido procesado conjuntamente con la Sentencia. - Lo certifico.

Firmado electrónicamente
Aída García Berni
SECRETARIA GENERAL

SENTENCIA No. 110-21-IN/22 y acumulados

VOTO SALVADO

Juez Constitucional Jhoel Escudero Soliz

I. Antecedentes

1. La Corte Constitucional aprobó por mayoría, en sesión del Pleno del día viernes 28 de octubre de 2022, la sentencia correspondiente al caso No. **110-21-IN y acumulados**, en la que se aceptó parcialmente la **acción pública de inconstitucionalidad** propuesta en contra del Decreto-ley para el Desarrollo Económico y la Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia COVID-19.¹ Respetuosamente presento mi voto salvado, con base en el artículo 92 de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional.

II. Análisis constitucional

2. En este voto salvado abordaré los siguientes asuntos: la naturaleza y finalidad de los decretos-leyes de urgencia económica en materia tributaria, la necesidad de un control de constitucionalidad político y jurídico más fuerte de este tipo de normas, para luego revisar el proyecto en el caso concreto, sobre la base de criterios de constitucionalidad, tanto por la forma, como por el fondo.
3. Desde lo formal, defenderé que el decreto-ley no cumple ni se ajusta con la naturaleza y finalidad de las leyes económicas urgentes pues no versa sobre una sola materia, ni sus disposiciones encuentran una conexidad clara con la finalidad tributaria, consistente en la mayor recaudación y la estabilidad de las finanzas públicas, y tampoco con las finalidades extra fiscales, tales como la generación de empleo, la mejora de las condiciones sociales de los sectores más perjudicados por la Pandemia de Covid-19 y la promoción de la economía popular y solidaria.
4. Esta norma no responde a las exigencias democráticas procedimentales establecidas en la Constitución. Si bien la emisión de leyes de urgencia resulta indispensable para atender situaciones económicas críticas, las mismas no pueden inobservar el procedimiento legislativo establecido en la Constitución. El carácter expedito y célere con el que deben ser tramitadas estas normas no implica la desatención de otras obligaciones democráticas atribuidas a los órganos representativos para su debate y aprobación. La propia Constitución, en sus artículos 132.3 y 301, garantiza la reserva de ley ordinaria para aquellas regulaciones que crean, modifican o suprimen impuestos de manera permanente, estableciendo a los decretos-leyes únicamente como herramientas excepcionales para casos de urgencia.
5. En cuanto a los límites materiales, los decretos-leyes no deben desnaturalizar los fines sociales y solidarios de la Constitución económica, ni sobrepasar los principios del

¹ Publicado en el Registro Oficial Tercer Suplemento No. 587, de 29 de noviembre de 2021.

régimen tributario, entre ellos, el principio de equidad, que debe servir como una herramienta para corregir desequilibrios y desigualdades en la sociedad, además de establecer cargas y beneficios de acuerdo con la capacidad económica de los contribuyentes.² Las regulaciones impositivas, si bien podrían implicar una mayor carga tributaria, no deben afectar a los sectores menos favorecidos de la sociedad, ni crear ventajas excesivas para los más favorecidos. Tampoco cabe la adopción de medidas estructurales y permanentes a través de los decretos-leyes, en función de su naturaleza temporal y la reserva de ley en materia tributaria.

6. A la Corte Constitucional le fueron presentadas nueve demandas de inconstitucionalidad del Decreto-ley para el Desarrollo Económico y la Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia COVID-19. Entre otros fundamentos, los accionantes alegaron la inobservancia del principio de unidad normativa, además de los principios de equidad tributaria, transparencia, progresividad y del cumplimiento de los deberes constitucionales relativos al pago de impuestos. La norma bajo análisis tiene como finalidad promover la sostenibilidad de las finanzas públicas, el reordenamiento del sistema tributario y fiscal ecuatoriano y la seguridad jurídica para la reactivación económica del Ecuador tras haber afrontado la pandemia de COVID19. De allí que, para iniciar el examen de constitucionalidad, es necesario definir la naturaleza y finalidad de los decretos leyes de urgencia económica.

A) Naturaleza y finalidad de las decretos-leyes de urgencia económica

7. El artículo 140 de la Constitución faculta al presidente de la República a remitir a la Asamblea Nacional proyectos de ley “*calificados de urgencia en materia económica*”. Para que un proyecto sea calificado como tal, se requiere que este responda a coyunturas extraordinarias – no planificadas – y anormales de la economía del país, es decir, a momentos de estricta necesidad y de extrema urgencia en cuanto al manejo del fisco, en los cuales no cabe la demora y resulta imprescindible la creación, modificación o derogatoria de leyes.
8. Las leyes de urgencia económica, por ello, tienen un carácter excepcional y las medidas que en ellas se adoptan deberían ser temporales, pues pretenden hacer frente a situaciones críticas pero coyunturales. Estas leyes son herramientas que permiten, entre otros objetivos, solucionar crisis e imprevistos y aumentar las cifras de recaudación, a fin de poder solventar todas aquellas erogaciones derivadas de acontecimientos que no pueden ser resueltos con las leyes vigentes. En consecuencia, no cabe acudir a este instrumento para regular situaciones ordinarias. Tampoco es procedente incluir en una sola ley de urgencia económica múltiples materias. Y mucho menos es admisible que el presidente de la República busque desnaturalizar estos mecanismos, con la adopción de medidas permanentes que evadan el debate democrático profundo que la Constitución prevé, especialmente en materia tributaria. De allí que, por ejemplo, la propia Constitución prohíbe la tramitación simultánea de varios proyectos de urgencia económica, salvo en aquellos casos en los que se ha dictado un estado de excepción.

² Artículos 285 y 300 de la Constitución de la República.

B) Sobre el control constitucional reforzado de los decretos leyes de urgencia en materia económica

9. Puesto que la calificación de un proyecto como “*urgente en materia económica*” es una atribución exclusiva del presidente de la República, que puede ser ejercida previo informe técnico del Ministerio de Finanzas, el control político que debe realizar la Asamblea Nacional al debatir este tipo de proyectos resulta fundamental. El principio democrático obliga al órgano legislativo a brindar un tratamiento prioritario y un debate celer y profundo para decidir si el proyecto de ley de urgencia económica es aprobado, modificado o negado. El artículo 140 de la Constitución, en este sentido, dispone un plazo de 30 días para el efecto.
10. El hecho de que el proyecto inicialmente remitido por el presidente de la República se apruebe por el ministerio de la ley, sin la anuencia del legislativo y por el mero transcurso del tiempo, no es una cuestión menor en un sistema constitucional de frenos y contrapesos. Este asunto relleva las debilidades de los controles institucionales de carácter legislativo y político que debieron haberse activado oportunamente, mientras que obliga a la Corte Constitucional a ejercer un control de constitucionalidad más estricto.
11. Asimismo, considero necesario distinguir el control de constitucionalidad de las leyes, que son objeto del debate democrático y frente a la cual opera la presunción *pro legislatore*, del escrutinio reforzado de los decretos-leyes de urgencia económica, que son producto de la falta de aprobación legislativa en el que no se consolida la deferencia al legislador, principalmente porque la regulación iniciada por el presidente de la República no cuenta con aprobación legislativa. En otras palabras, la presunción de constitucionalidad de los decretos leyes es más débil, ya que los mismos no cuentan con la aprobación del órgano legislativo.
12. Si bien no existen normas específicas respecto del control constitucional de leyes de urgencia económica, es evidente que a estas no les sería aplicable los mismos parámetros contemplados para leyes orgánicas y ordinarias. Por el contrario, los parámetros de control deben incluir: a) desde lo formal, la revisión estricta del trámite legislativo y del principio de unidad de materia, b) en lo sustantivo, el control del carácter urgente ligado a la duración temporal de las medidas dispuestas en el decreto-ley, en función de la crisis que se busque resolver, c) la revisión de que el contenido de la norma se ajuste a los fines sociales, solidarios y de redistribución establecidos en la Constitución económica y d) para decretos-ley en materia tributaria, se agrega la obligación reforzada de observancia de los principios que rigen el régimen tributario, especialmente de la redistribución y el principio de equidad.
13. A efectos de sistematizar el análisis, iniciaré con el examen por la forma, respecto del trámite legislativo y la unidad de materia, para luego examinar aspectos de fondo respecto a la modificación de tributos efectuados por el decreto-ley bajo análisis.

C) Inobservancia del trámite legislativo

14. La omisión legislativa, en tendida como la falta de aprobación en el tratamiento del proyecto, faculta al presidente de la República a promulgar el proyecto original como decreto-ley. Los decretos-leyes, en consecuencia, no son producto de un procedimiento parlamentario perfecto, sino que adolecen de un grave déficit de tiempo que afecta su proceso de discusión democrática. Por excepción, los decretos-leyes facultan a un órgano distinto a la Asamblea Nacional, a emitir normas con fuerza de ley en sentido formal. Esto ocurre, como se mencionó, frente a situaciones críticas y excepcionales que afectan gravemente la economía del Estado, lo cual efectivamente ocurrió con los efectos que produjo la Pandemia de Covid-19 no solo a la economía nacional, sino también a nivel mundial.
15. En el caso concreto, la omisión legislativa de la Asamblea Nacional, al no transparentar su decisión, devela la falta de compromiso democrático para tratar un tema fundamental para los intereses del país, además de la inobservancia de los procesos legislativos previstos en la Constitución y la ley para hacer frente a situaciones críticas y cumplir con su deber con la ciudadanía. Esta conducta trajo como consecuencia que el presidente de la República expida el decreto-ley, advirtiendo que esta regulación carece de un procedimiento que asegure la legitimidad democrática. Debido a que el caso concreto este déficit en el proceso parlamentario es evidente, el control de constitucionalidad de decretos-leyes de urgencia económica debe ser estricto y riguroso.

D) Inobservancia de la unidad de materia

16. El artículo 136 de la Constitución dispone que un proyecto de ley debe referirse a una sola materia. Este principio, *“tiene como fin racionalizar las prácticas legislativas, tanto en relación con la coherencia de las leyes, como en la organización del debate público propio de una democracia deliberativa: la discusión de un proyecto de ley debe concentrarse en una materia más o menos delimitada para que la discusión no se disperse, lo que puede afectar la racionalidad y razonabilidad de la legislación resultante. El deterioro del diálogo legislativo lesiona el valor de la democracia porque este descansa, según la Constitución, no solo en la voluntad del pueblo y de las autoridades que lo representan (art. 1), sino también en la deliberación pública (art. 95 inciso segundo)”*.³
17. Lo dicho es especialmente relevante en el marco del debate de leyes calificadas de urgencia económica. Las fuertes limitaciones temporales para la tramitación de los proyectos de urgencia económica denotan que en estos existen menores posibilidades de discusión y participación por parte de los legisladores y la ciudadanía, pese a la complejidad de los asuntos que abarcan. Esto precisamente justifica un control más exigente del principio de unidad normativa por parte de la Corte Constitucional a fin de salvaguardar que no hayan existido dispersiones normativas inadecuadas que, a su vez,

³ Corte Constitucional del Ecuador, sentencia No. 32-21-IN y acumulado, de 11 de agosto de 2021.

hayan imposibilitado arribar a consensos políticos dentro del plazo constitucional y emitir una respuesta legislativa al proyecto recibido.⁴

- 18.** El decreto-ley regula los siguientes asuntos: **i)** la creación de contribuciones temporales para el impulso económico y sostenibilidad fiscal post Covid-19, **ii)** la creación del Régimen Impositivo Voluntario, Único y Temporal de Regularización de Activos (RIVUT), **iii)** reformas a varios cuerpos legales, a saber: Ley de Régimen Tributario Interno en especial la creación del Régimen Simplificado para Emprendedores y Negocios Populares RIMPE, al Código Tributario se introduce la figura de la transacción y mediación entre el contribuyente y la Administración Tributaria; al Código Orgánico Administrativo, al Código Orgánico General de Procesos, al Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas, Ley Orgánica para la Optimización y Eficiencia de Trámites Administrativos, la Ley Orgánica de Régimen Especial de la Provincia de Galápagos, Ley Orgánica de Telecomunicaciones, la Ley de Hidrocarburos, al Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, a la Ley del Registro Único de Contribuyentes, a la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, Código Orgánico de Función Judicial, Ley Orgánica de Regulación y Control del Poder del Mercado, a la Ley Orgánica para la regulación de los créditos para la vivienda y vehículos, a la Ley de Emprendimiento e Innovación, a la Ley del Sistema Ecuatoriano de la calidad. Además, modifica, entre otros tributos, la regulación del impuesto a la renta y el impuesto a la herencia.
- 19.** La sola constatación de la diversidad de asuntos que regula el decreto-ley evidencia su falta de conexidad temática, además de la dispersión existente entre las materias reguladas. Ello se suma a que en el decreto-ley se emiten regulaciones permanentes que no están delimitadas por el objetivo de esta regulación, a saber, promover la sostenibilidad de las finanzas públicas, el reordenamiento del sistema tributario y fiscal ecuatoriano y la seguridad jurídica para la reactivación económica del Ecuador tras haber afrontado la pandemia de COVID19. Así, por ejemplo:
- 19.1** El artículo 194 del decreto-ley regula temas de índole societario referentes a los límites porcentuales, para considerar que el accionista de un banco tiene o no influencia en una institución financiera. Esta disposición incide en la prohibición establecida en el artículo 312 de la Constitución, cuestión que, en principio, requeriría un procedimiento de cambio constitucional según los artículos 441 a 444 de la Norma Suprema.
- 19.2** El artículo 25 del decreto ley se refiere a una falta de sujeción de varios contribuyentes propietarios de activos en el exterior a procesos de determinación tributaria y a sanciones administrativas derivadas del incumplimiento de deberes formales. Estas conductas benefician a un rango de contribuyentes que, pese a conocer sus deberes formales, decidieron incumplirlos. Dicha disposición se refiere a temas de “*amnistías*” y “*conductas absolutorias*” que no tienen una correspondencia con el tema

⁴ Corte Constitucional del Ecuador, sentencia No. 58-11-IN/22, de 12 enero de 2022.

dominante del decreto ley, es decir, la materia tributaria, sino que configuran situaciones de exclusión penal. Por ello, dicha norma no tiene una conexión directa con la materia tributaria. Tampoco se encuentra una unidad teleológica entre esta disposición y el expresado fin de asegurar las inversiones extranjeras. Por el contrario, estas normas constituirían un incentivo para la evasión tributaria, dado que se eliminan sanciones administrativas y penales para evasores tributarios.

- 19.3** En el decreto ley se introdujeron numerosas reformas a varios cuerpos legales que no regulan la política tributaria exclusivamente entre ellos: Código Orgánico Monetario y Financiero, Código Orgánico Administrativo, Ley Orgánica para la optimización y eficiencia de trámites administrativos, Ley Orgánica del Régimen Especial de Galápagos, Ley Orgánica de Telecomunicaciones, Ley de Hidrocarburos, Código Orgánico de la Función Judicial, Ley Orgánica para la regulación de los créditos de vivienda y vehículos o la Ley del Sistema Ecuatoriano de la calidad. Estas reformas deberían ser tratadas bajo el procedimiento legislativo correspondiente y no a través de un decreto-ley.
- 20.** En suma, el decreto-ley inobserva la unidad de materia dado que contiene regulaciones que no solo se limitan a asuntos tributarios, sino que afectan prohibiciones constitucionales, normas de carácter penal, disposiciones societarias, además de reformas a diversos cuerpos normativos que no tienen una naturaleza eminentemente tributaria. Estas modificaciones son elementos suficientes para determinar la inconstitucionalidad integral por la forma del decreto-ley, con base en el parámetro estricto de control de constitucionalidad propuesto en los párrafos precedentes.
- 21.** Si bien lo señalado basta para declarar la inconstitucionalidad del decreto-ley, considero necesario desarrollar los argumentos relativos a la inconstitucionalidad por el fondo, en virtud de los parámetros de control de constitucionalidad estricto que se deben observar a estas normas de urgencia económica.

E) Análisis de fondo al decreto ley

- 22.** Sobre el examen de fondo si bien respeto la decisión de mayoría respecto a la inconstitucionalidad de los artículos, los argumentos que presento son distintos ya que se basan en el análisis integral de la reforma tributario y su impacto en los contribuyentes. Como señalé previamente, el análisis de fondo del decreto-ley de urgencia económica debe abarcar los siguientes puntos:

22.1 El control del carácter temporal de las medidas dispuestas en el decreto-ley: en el caso bajo análisis, el decreto-ley establece mecanismos temporales como el RIVUT. Sin embargo, también establece regulaciones permanentes, tales como la exoneración a los herederos en primer grado de consanguinidad del causante, la modificación del cálculo del impuesto a la renta, la creación del RIMPE, la influencia de accionistas en instituciones financieras, entre

otros. Ello evidencia que se trata, en su mayoría, de normas de carácter permanente que eluden el principio de la no tributación sin representación democrática del legislativo, consagrado en el artículo 301 de la Constitución.

22.2 La revisión de que el contenido de la norma se ajuste a los fines sociales, solidarios y de redistribución establecidos en la Constitución económica.

En el caso concreto, considero que el razonamiento de mayoría debía observar que la exoneración del impuesto para los herederos en primer grado de consanguinidad, sin considerar el monto de la herencia, el principio de progresividad, ni la capacidad contributiva frente al acrecimiento patrimonial de los herederos, desnaturaliza la redistribución y las funciones social y ambiental de la propiedad que caracterizan al Estado social ecuatoriano.

22.3 La obligación reforzada de observancia de los principios que rigen el régimen tributario, especialmente de la redistribución y el principio de equidad.

En función de estos principios, los decretos-leyes de urgencia económica no pueden aumentar las cargas de los menos favorecidos económicamente y crear privilegios para los más aventajados. En materia tributaria, la equidad debe alcanzar una configuración de impuestos y cargas de manera vertical y horizontal. No es una mera igualdad formal, sino que debe configurarse en función de la capacidad contributiva y de las cargas particulares del contribuyente. En este caso, se debe analizar de forma integral los siguientes tributos:

22.3.1 RIVUT: establece una serie de beneficios para quienes eludieron impuestos, mientras que genera desventajas para quienes declararon oportunamente sus activos en el exterior. Por ejemplo, una persona con un patrimonio no declarado equivalente a USD 100000,00 tributaría como máximo el 5,5% de ese monto para ingresarlo de manera lícita en al Ecuador. Dicho impuesto sería pagado por una única ocasión. En cambio, una persona natural que genere una renta equivalente al mismo monto, dentro del territorio ecuatoriano, debería tributar al menos USD 23378,88 sobre esa fracción básica, más el 37% de impuesto sobre la fracción excedente, con lo que se inobserva la equidad de cargas impositivas. Además, no se debe dejar de mencionar que la evasión de impuestos está tipificada como un delito que no sería aplicable a quien se acoge al RIVUT, sumando así una nueva desventaja frente a quienes cumplieron de manera diligente con su obligación de pagar impuestos.

22.3.2 Impuesto a la renta: las cargas de este tributo son desproporcionadas en las bandas medias, mientras que en las bandas altas, el incremento resulta marginal. El decreto ley para el cálculo del impuesto a la renta sustituye las deducciones y las reemplaza por un sistema de rebajas. Como consecuencia, se incrementa en gran proporción el valor a pagar de impuesto a la renta por el ejercicio fiscal 2022 para la clase media,

en comparación con las cifras del año 2021. Por ejemplo, una persona que gane mensualmente USD 3.418, en el 2021 debía pagar por impuesto a la renta USD 880,00 anual, mientras que la misma persona para el ejercicio fiscal 2022 debe pagar un valor de USD 3.141,00, lo que equivale a un incremento del 257%. Una realidad distinta se presenta en una persona que mensualmente gana USD 5.509,80. Para el año 2021, esta persona debía pagar USD 4.698,00, mientras que para el 2022 el valor a pagar por IR es de USD 7.925.72, lo que equivale a un incremento del 69%, es decir, inferior a la persona que genera menos renta. Ello inobserva la equidad tributaria, puesto que se establecen cargas mayores a quienes tienen una capacidad contributiva menor, mientras que dichas cargas disminuyen para quienes generan mayor renta. Esta distribución inequitativa es incompatible con el principio de equidad constitucional, protegido por el artículo 300 de la Norma Suprema.

22.3.3 El principio de equidad tributaria, en épocas de crisis, debería imponer mayores cargas a los grandes contribuyentes. Asimismo, es razonable suponer que en estas coyunturas el Estado disponga ciertas obligaciones dirigidas a que estos contribuyentes estimulen la generación de empleo. Desatendiendo el principio de equidad tributaria, el decreto-ley establece menores cargas impositivas a los grandes contribuyentes y no brinda estímulos para que estos actores generen mayor empleabilidad, lo cual resulta contraproducente con los objetivos enunciados en la norma, especialmente con aquellos relativos a la mejora de las condiciones laborales de los trabajadores.

22.3.4 Finalmente, aunque el Régimen simplificado para emprendedores y pequeños negocios (RIMPE) tiene un objetivo constitucionalmente admisible, dado que busca regular la economía popular y solidaria, establece inadecuadamente la imposición de USD \$ 60 a pequeños negocios y a emprendedores que cuentan con ingreso USD \$ 0,00. Este método castiga la pobreza y la pobreza extrema, desnaturalizando el objetivo de la regularización del comercio informal, además de la redistribución de rentas entre los sectores menos favorecidos. Leído de forma integral, estas reformas tributarias resultan inequitativas.

23. Si bien existe una amplia configuración normativa para temas tributarios encargados a los poderes democráticos, es una obligación constitucional verificar que no se rompa el principio de equidad, establecido en la Constitución económica y según el cual se debe ponderar las contribuciones que realizan los ciudadanos, para evitar que existan cargas excesivas o beneficios exagerados que desconocen la capacidad económica de los sujetos pasivos, ni los fines sociales y solidarios establecidos en la Constitución. En el caso en análisis, como se indicó, no es aplicable la deferencia al legislador, pues no atendió oportunamente el proyecto de ley de urgencia económica, por lo que la

Asamblea Nacional desaprovechó la posibilidad de debatir y, de ser el caso corregir la inobservancia del principio de equidad.

24. De allí que queda evidenciado que, en el caso concreto, quienes tienen activos no declarados en el extranjero reciben beneficios excesivos al acogerse a un impuesto temporal que no impone la misma carga que los impuestos permanentes de los contribuyentes que han cumplido de manera oportuna con los deberes formales frente a la Administración tributaria. En la misma línea, establecer de manera desproporcionada las cargas de quienes tributan el impuesto a la renta, para favorecer a quienes generan más riqueza en desmedro de los sectores medios, no observa el principio de equidad tributaria, en función de que las cargas frente a una crisis deben ser equilibradas y por ello temporales. Tampoco observa la equidad tributaria en la imposición de USD \$ 60 dólares a pequeños negocios y emprendedores sin ingresos, naturalizando la pobreza, sin observar la capacidad contributiva.
25. Los decretos leyes de urgencia económica cumplen su objetivo constitucional cuando atienden de forma equitativa y temporal a una necesidad imperiosa, que no puede ser resuelta a través de medidas legislativas e institucionales ordinarias. En estas condiciones puede resultar constitucionalmente justificado que se aumenten las cargas impositivas de los contribuyentes, si aquello busca solucionar las crisis económicas, siempre y cuando este aumento no suponga imposiciones o beneficios excesivos que desnaturalizan la finalidad de las leyes de urgencia en materia económica ni los fines consustanciales del Estado social. Una vez superada la crisis, el Estado tiene la obligación de proveer mejores bienes y servicios a los ciudadanos, a efectos de compensar las cargas que fueron asumidas de manera temporal por los contribuyentes.
26. Con el fin de garantizar la seguridad jurídica, evitar vacíos normativos y no afectar indebidamente la planificación tributaria y la sostenibilidad de las finanzas públicas, los efectos de esta inconstitucionalidad serán diferidos hasta el final del ejercicio fiscal del año 2022, a excepción de la regulación relativa al RIVUT, misma que quedará sin efecto a partir de la publicación de la decisión en el Registro Oficial. Con lo que las normas derogadas por el decreto-ley quedarán nuevamente vigentes desde el 01 de enero de 2023.

III. Decisión

27. Consecuentemente, no siendo necesario realizar otras consideraciones en Derecho, administrando justicia constitucional y por mandato de la Constitución de la República del Ecuador, resuelvo:
 1. **Aceptar** la acción pública de inconstitucionalidad del caso N. **110-21-IN y acumulados** y declarar la inconstitucionalidad del Decreto-ley Orgánica para el Desarrollo Económico y la Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia COVID-19, promulgada a través de decreto-ley, en los términos previstos en el párrafo 26 de este voto.

2. Notifíquese y cúmplase.

Jhoel Escudero Soliz
JUEZ CONSTITUCIONAL

Razón: Siento por tal que el voto salvado del Juez Constitucional Jhoel Escudero Soliz, anunciado en la sentencia de la causa 110-21-IN y acumulados, fue presentado en Secretaría General el 28 de octubre de 2022, mediante correo electrónico a las 13:52; y, ha sido procesado conjuntamente con la Sentencia.- Lo certifico.

Firmado electrónicamente
Aída García Berni
SECRETARIA GENERAL

SENTENCIA No. 110-21-EP/22 y acumulados

VOTO SALVADO

Jueces Constitucionales Carmen Corral Ponce y Enrique Herrería Bonnet

I. Antecedentes

1. El Pleno de la Corte Constitucional, en sesión de 28 de octubre de 2022, aprobó la causa N°. 110-21-EP/22 y acumulados que analizó una acción pública de inconstitucionalidad en contra de varios artículos de la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y la Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia COVID-19 (“Decreto-Ley”).
2. Con respeto a la decisión de mayoría, desarrollamos el presente voto salvado porque, pese a que concordamos con otros puntos del fallo, disentimos específicamente con cuatro cuestiones: **(i)** con el análisis de la constitucionalidad de las normas sobre el impuesto a la renta y la eliminación de las deducciones, mismas que constan a partir del artículo 43 numeral 1 del Decreto-Ley y **(ii)** la inconstitucionalidad de la exención al impuesto a la herencia, **(iii)** la constitucionalidad del RIMPE para emprendedores y **(iv)** sobre la inconstitucionalidad parcial del RIVUT. Esto, ya que consideramos que los puntos **(i)**, **(iii)** y **(iv)** son contrarios a la Constitución, mientras que el punto **(ii)** mantiene armonía con el texto constitucional.

II. Sobre los cargos relativos a la reforma del impuesto a la renta de personas naturales

3. Para el análisis de este problema jurídico resulta indispensable observar en sentido global la legislación acusada, pues solo de esta manera es posible determinar si las normas son constitucionales o no. En la presente causa no solo se controvierte el incremento en el impuesto a la renta, sino también la eliminación de la figura de deducción de gastos personales conforme a la legislación anterior (actualmente se plantea un sistema de rebaja muy distinto a la formulación de la deducción previa). En ese sentido, los accionantes alegan la inconstitucionalidad tanto del impuesto a la renta como de la eliminación de la deducción de gastos personales, por lo que, el examen debe partir desde el conjunto de los cargos.
4. Conceptualmente, la renta atañe a la riqueza que efectivamente se produce¹. En el caso del impuesto a la renta, la figura de deducción de gastos comporta el monto que se permite restar a los contribuyentes para determinar la ganancia real que se obtiene en el ejercicio de una actividad económica.

¹ Rodolfo Spisso precisa que “*la renta es la riqueza producida y consumible sin disminución de la riqueza preexistente (...)*”. Rodolfo Spisso R., Derecho Constitucional Tributario, segunda edición; Buenos Aires: Editorial Depalma, 2000, p. 433.

5. Ahora bien, en el caso de las personas naturales en relación de dependencia existía la posibilidad de deducir gastos personales como alimentación, salud, educación, arte y cultura, vestimenta y vivienda y tras la deducción se determinaba la base imponible. Entonces, si bien la deducción de gastos personales para las personas naturales, en sentido técnico y formal no constituye un derecho *per se*, tiene relevancia material en la medida en la que permitía identificar con un mayor grado de certeza la riqueza de cada sujeto pasivo, especialmente en el caso de las personas naturales en relación de dependencia.
6. En ese sentido, el pago del tributo en los términos establecidos en el Decreto-Ley, trastocan la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, en la medida en que las sociedades o personas naturales autónomas sí pueden deducir los gastos en que incurrir. Vemos pues, que en el caso de personas naturales en relación de dependencia no se permite la deducción, pues se estima que no existen gastos imputables a los ingresos derivados del trabajo. Esta afirmación no resulta precisa o justa si se observa lo que ocurre en la praxis. Por ejemplo, una sociedad o una persona natural autónoma que se dedica a servicios relacionados con el Derecho puede deducir el gasto en materiales, tales como libros; en cambio, un abogado en relación de dependencia que persiga continuar con su desarrollo profesional y adquiera los mismos materiales, a saber, libros, no puede considerar que éstos son gastos. En consecuencia, existe un trato tributario evidentemente diferenciado entre las personas que ejercen su actividad económica de manera autónoma y aquellas en relación de dependencia.
7. Más allá de lo anterior, el impuesto a la renta, como reconoce la sentencia de mayoría, *“constituye un impuesto directo en tanto grava la renta (riqueza) como una manifestación directa de la capacidad contributiva”* (párrafo 172). Al tenor de esto, si se considera que dos personas perciben el mismo ingreso de USD 2000, pero una de ellas incurre en gastos relativos a la educación de sus hijos o padece alguna enfermedad, no se encuentra en igual capacidad contributiva respecto a otra persona que percibe el mismo ingreso y no tiene estos gastos; ya que en la práctica no poseen el mismo nivel de riqueza. Por ello, la deducción de gastos personales sí tiene incidencia en la verificación real de riqueza para la imposición del tributo, cuestión que debió ser analizada.
8. El esquema actual de rebaja pretende aliviar la carga tributaria, pero el acceso a esta figura representa un rubro bastante inferior en consideración a la deducción de gastos personales y estimo que esto era parte fundamental en el examen de la capacidad contributiva. Si bien el nuevo sistema de tributación del impuesto a la renta contempla la figura de rebaja, ésta tiene una lógica distinta. A la luz del anterior régimen, el total de gastos deducibles era de hasta el 50% de los ingresos gravados de los contribuyentes sin que puedan superar los USD 14 703. Tras la deducción, se determinaba la base imponible y se lograba obtener el impuesto causado. En cambio, la rebaja constituye una disminución mucho menor porque se fundamenta en los ingresos brutos anuales incluidos los ingresos exentos y si se cumplen los supuestos determinados en la ley su tope máximo es de aproximadamente USD 5 000.

9. En consecuencia, consideramos que era indispensable realizar un examen global sobre el impacto de la reforma incluyendo la eliminación de la deducción de gastos en todos los niveles de la tabla, pues solo así podía determinarse con mayor grado de certeza y exactitud si es que se cumplen o no los principios de capacidad contributiva, progresividad y equidad tributaria para todos los contribuyentes obligados al pago del impuesto a la renta.
10. Continuando el análisis, merece la pena recordar que constitucionalmente los tributos se rigen por los siguientes principios:

*Art. 300.- El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria.*² (Énfasis añadido)

11. Lo anterior resulta fundamental ya que parte de los cargos esgrimidos apuntan hacia una desproporción en el tributo y a la razonabilidad en la nueva gradación para su cálculo. En tal sentido, es indispensable traer a colación dos principios fundamentales para el régimen tributario: la transparencia y la suficiencia recaudatoria.
12. El **principio de transparencia** atañe dos cuestiones: en primer lugar, los contribuyentes deben acceder a la información que la administración tributaria posee de sí mismos. Por otro lado, implica el conocimiento que merecen respecto al destino de sus impuestos, lo que acarrea que el sistema y la administración tributaria obren con claridad y transparencia.
13. La **suficiencia recaudatoria**, por su parte, implica que los tributos sean suficientes para que el Estado logre satisfacer sus necesidades. Es decir, la carga tributaria debe responder específicamente a un gasto público justificado y razonable.
14. Los referidos principios tributarios son medulares para cualquier nivel de la administración estatal por su vínculo con la fiscalización ciudadana de los actos del poder. A lo largo de la sentencia de mayoría, no se verifica que el Decreto-Ley y el informe de descargo justificara de manera clara y detallada qué rubros serán cubiertos por el Estado en sus deberes prestacionales y de qué manera el cambio en el impuesto a la renta responde a dichas necesidades. Sin esta información como cuestión medular del análisis resulta imposible determinar sobre la base de qué parámetros se incrementó el impuesto en el porcentaje y en los niveles que constan en la tabla, es decir, ¿por qué se incrementó en esa proporción y no en otra? ¿por qué en ciertos niveles se verifica un incremento de 379% respecto a la tabla anterior y en otros niveles un incremento inferior? ¿a qué responde el cambio en cada nivel? Estas cuestiones no se observan a lo largo del análisis efectuado en la sentencia.
15. Si bien los impuestos deben ser *suficientes* para cubrir las necesidades del Estado, aquello no avala una gestión descuidada o con poca prolijidad. Por el contrario, la suficiencia recaudatoria compromete profundamente la responsabilidad, diligencia y

² Constitución del Ecuador, artículo 300.

óptima dirección que requieren las finanzas públicas, pues la ciudadanía no puede ni debe asumir las consecuencias de una gestión económica errada y las afectaciones que produce, en general, el mal uso de recursos públicos; especialmente, cuando la reforma tributaria bajo análisis impacta directamente y en mayor medida a un segmento poblacional como es el caso de las personas naturales en relación de dependencia. Es por ello que la Constitución determina de forma contundente la responsabilidad del Estado en torno a las finanzas públicas, a saber:

Art. 286.- Las finanzas públicas, en todos los niveles de gobierno, se conducirán de forma sostenible, responsable y transparente y procurarán la estabilidad económica. Los egresos permanentes se financiarán con ingresos permanentes. Los egresos permanentes para salud, educación y justicia serán prioritarios y, de manera excepcional, podrán ser financiados con ingresos no permanentes. (Énfasis añadido)

16. De esta forma, existe una doble responsabilidad; por un lado, los sujetos pasivos de los tributos tienen la carga de contribuir para financiar de manera *suficiente* el gasto público. A su vez, todos los niveles de la administración pública están obligados a administrar de manera responsable, transparente y diligente dichos gastos; pues sin esta garantía los recursos económicos se destinarán a gastos que no responden a necesidades sociales primarias como salud y educación.
17. De conformidad con lo esgrimido, consideramos que la sentencia debió examinar la información técnica y económica que sirvió como fundamento para el cambio en la tabla de tributación. Si el análisis no considera esta información, se inobserva la transparencia que debe irradiar desde el régimen tributario y también la claridad que merece la ciudadanía respecto cómo se gestiona el gasto público. Únicamente con estos datos es posible que exista fiscalización de las decisiones del poder y examinar con mayor precisión el cumplimiento de los demás principios tributarios.

III. Sobre la inconstitucionalidad del impuesto a la herencia

18. La sentencia de mayoría estima que la exención total a los herederos que mantienen una relación de parentesco con el causante hasta el primer grado de consanguinidad o el cónyuge superviviente que participe como heredero siempre que no existan hijos es inconstitucional porque la *“presunta cercanía con el causante no constituye una justificación razonable para el trato diferenciado y el socavamiento al principio de generalidad del tributo”* y deviene en un *“privilegio tributario no justificado”* (párrafo 253).
19. Estimamos que la conclusión anterior inobserva el marco de protección y reconocimiento que tiene la Constitución del Ecuador para la familia *“como núcleo fundamental de la sociedad”*, de manera que es obligación del Estado *“garantizar condiciones que favorezcan integralmente la consecución de sus fines”*³, entre dichos fines sin duda se encuentra la generación y desarrollo del patrimonio familiar como sostén del hogar. Complementando lo anterior, la Constitución determina una tutela

³ Constitución del Ecuador, artículo 67.

para todos los integrantes de la familia con particular protección para los hijos y el cónyuge. Es por ello que, el artículo 69 del texto constitucional refiere, en primer lugar, la promoción de la maternidad y paternidad responsables, así como una protección amplia a los derechos de las hijas e hijos. Igualmente, la norma determina que:

2. Se reconoce el patrimonio familiar inembargable en la cuantía y con las condiciones y limitaciones que establezca la ley. Se garantizará el derecho de testar y de heredar.

20. De conformidad con lo anterior, la posición constitucional que tienen los hijos y cónyuges sí posee un trato diferencial en sí mismo, ya que es la misma Constitución la que se pronuncia específicamente respecto a éstos al abordar los derechos de los integrantes de la familia.⁴

21. Ahora bien, quienes mantienen una relación de parentesco con el causante hasta el primer grado de consanguinidad y el cónyuge superviviente son las personas que, generalmente, tienen un mayor grado de participación, gestión y apoyo en la constitución del patrimonio familiar. Son ellos quienes en la mayor parte de los casos aportan, afrontan y soportan la economía de su familia como sostén del hogar. Así, el trato lejos de discriminatorio responde a la calidad especial y preferencial que les reconoce la Constitución y a la participación que efectivamente tienen estas personas en el patrimonio que luego será objeto de herencia.

IV. Sobre la constitucionalidad del RIMPE para emprendedores

22. La sentencia de mayoría reconoce que se grava el ingreso bruto en lugar del ingreso neto para el cálculo del tributo (párrafo 234). Igualmente, se indica que esta forma de plantear el cálculo no es la más exacta ni efectiva para medir la riqueza (párrafos 235 y 239). Pese a lo anterior, se declara la constitucionalidad del RIMPE para emprendedores (párrafo 240).

23. En tal sentido, al igual que nuestra postura en cuanto al impuesto a la renta -por el trato diferenciado que crea en la práctica para personas naturales en relación de dependencia-, los emprendedores también deberían deducir sus gastos y pagar el RIMPE sobre sus ingresos netos. Esto porque, como hemos insistido previamente, el principio de capacidad contributiva acarrea que se determine de la forma más aproximada posible la riqueza real de los contribuyentes para establecer la obligación tributaria. En este caso, al gravar los ingresos brutos no se cumple el principio antedicho porque no se verifica la renta real de los emprendedores.

⁴ Constitución del Ecuador, artículo 69: “1. Se promoverá la maternidad y paternidad responsables; la madre y el padre estarán obligados al cuidado, crianza, educación, alimentación, desarrollo integral y protección de los derechos de sus hijas e hijos, en particular cuando se encuentren separados de ellos por cualquier motivo. 2. Se reconoce el patrimonio familiar inembargable en la cuantía y con las condiciones y limitaciones que establezca la ley. Se garantizará el derecho de testar y de heredar. 3. El Estado garantizará la igualdad de derechos en la toma de decisiones para la administración de la sociedad conyugal y de la sociedad de bienes”.

24. A la luz de lo esgrimido, resulta inconstitucional el RIMPE para emprendedores.

V. Sobre la inconstitucionalidad del RIVUT

25. Conforme se desprende del apartado 5.2.7.3., se considera que el RIVUT no es contrario a la igualdad y no discriminación, pues pese a que otorga beneficios a determinados sujetos incumplidos, en ciertos supuestos, el Estado puede eximir a un contribuyente. Igualmente, se señala que el objetivo de la norma es *“lograr la regularización tributaria, como ha sucedido en el presente caso, sin que por ello, exista una diferenciación arbitraria que afecte el derecho a la igualdad de los contribuyentes incumplidos”*.⁵

26. Ahora bien, pese a que el fin se dirige a la regularización de activos, cuestión que podría contribuir como desincentivo a la evasión fiscal, además de posibilitar la identificación de nuevos contribuyentes, consideramos que estas razones no son suficientes para el trato discriminatorio que se genera entre los sujetos incumplidos que se acogen al RIVUT y los sujetos incumplidos que sí tenían regularizados sus capitales y que permanecen en mora frente a la administración tributaria.

27. Si bien la norma pretende constituir un incentivo para aquellas personas que no han regularizado sus activos trayéndolos del exterior, también desalienta a quienes mantienen una actitud responsable frente a la administración tributaria. Resulta manifiestamente contradictorio que quienes presuntamente eludieron el pago de tributos sean favorecidos con la exención de multas e intereses, así como otros beneficios, mientras que quienes asumen con mayor transparencia el cumplimiento de sus obligaciones frente al Estado y que por diversos motivos no han logrado cumplir sus obligaciones tributarias al interno del país, no posean estas ventajas. Este tipo de medidas *contrario sensu* podrían estimular y justificar la evasión fiscal, pues los sujetos obligados podrían presumir que a futuro se reiteren estas exenciones normativas para gozar de regímenes tributarios que condonen prácticas deshonestas.

28. De conformidad con lo anterior, consideramos que la medida discriminatoria que plantea el RIVUT no posee el sustento suficiente para que no transgreda el principio de igualdad y no discriminación. Si bien su propósito pudiera resultar en una regularización tributaria -lo cual no es seguro- estimamos que el deber del Estado a través de sus distintos órganos es diseñar mecanismos que permitan la identificación y regularización de activos en el exterior, por ejemplo, a través de convenios interestatales.

VI. Decisión

29. Por las razones esgrimidas, resolvemos que:

⁵ Párr. 312, *supra*.

1. **Es inconstitucional la reforma del impuesto a la renta**, ya que la Corte debió efectuar un análisis global del impacto del tributo y, sobre todo, examinar la información que sustentó el impuesto en atención al principio de transparencia y suficiencia recaudatoria, pues solo así podía sostener si la gradación y la eliminación de la deducción de gastos personales que consta en el Decreto-Ley transgrede o no principios como la capacidad contributiva, la equidad tributaria y la proporcionalidad.
2. **Es inconstitucional el RIMPE** para emprendedores, ya que transgrede el principio de capacidad contributiva al no observar la riqueza real de los sujetos pasivos y efectuar el cálculo sobre los ingresos brutos.
3. **Es inconstitucional el RIVUT** en su totalidad porque el trato discriminatorio que existe entre los sujetos incumplidos que se acogen al régimen y aquellos incumplidos que no pueden hacerlo, no logra justificarse. Por el contrario, consideramos que genera un desincentivo para quienes actúan con transparencia frente a la administración tributaria.
4. **Es constitucional la exención para los herederos** que mantienen una relación de parentesco con el causante hasta el primer grado de consanguinidad o el cónyuge superviviente que participe como heredero siempre que no existan hijos, toda vez que responde a la especial posición que la Constitución reconoce a estas personas y a su participación en el patrimonio familiar.

Carmen Corral Ponce
JUEZA CONSTITUCIONAL

Enrique Herrería Bonnet
JUEZ CONSTITUCIONAL

Razón: Siento por tal que el voto salvado de los Jueces Constitucionales Carmen Corral Ponce y Enrique Herrería Bonnet, anunciado en la sentencia de la causa 110-21-EP y acumulados, fue presentado en Secretaría General el 28 de octubre de 2022, mediante correo electrónico a las 14:48; y, ha sido procesado conjuntamente con la Sentencia.- Lo certifico.

Firmado electrónicamente
Aída García Berni
SECRETARIA GENERAL

SENTENCIA No. 110-21-IN/22 y acumulados

VOTO SALVADO

Jueza Constitucional Teresa Nuques Martínez

1. Con fundamento en el artículo 92 y 190 de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional (“**LOGJCC**”), formulo voto salvado respecto de la sentencia No. 110-21-IN/22 y acumulados (“**sentencia o voto de mayoría**”) que fue aprobada por el Pleno del Organismo en sesión del 28 de octubre de 2022, con respeto a los argumentos esgrimidos por la jueza ponente de la causa y por los jueces constitucionales que votaron a favor de la sentencia.

I. Antecedentes

2. El 30 de noviembre de 2021, Yaku Sacha Pérez Guartambel, por sus propios derechos, presentó una acción pública de inconstitucionalidad impugnando la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y la Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia COVID-19, promulgada a través de decreto-ley (“**Decreto-Ley**”) (causa No. **110-21-IN**). Por sorteo realizado en la misma fecha, le correspondió el conocimiento de la presente causa a la jueza constitucional Karla Andrade Quevedo.
3. En auto de 17 de diciembre de 2021, la Sala de Admisión de la Corte Constitucional admitió a trámite la presente acción, negó el pedido de suspensión provisional del acto normativo impugnado y dispuso correr traslado a la Asamblea Nacional, a la Presidencia de la República y a la Procuraduría General del Estado, a fin de que intervengan defendiendo o impugnando la constitucionalidad de la norma impugnada. Asimismo, solicitó a la Asamblea Nacional y a la Presidencia de la República remitir el expediente con los informes y documentos que dieron origen a esta norma.
4. El 13 de diciembre de 2021, se presentaron demandas de acción pública de inconstitucionalidad impugnando el Decreto-Ley por parte de: **(i)** Joao Aaron Acuña Figueroa y otros¹, asambleístas electos por el movimiento político Unión por la

¹ José Agualsaca Guarnan, Pamela Alejandra Aguirre Zambonino, Ferdinan Arturo Alvarez Zambrano, María Vanessa Álava Moreira, Ronny Xavier Aleaga Santos, Marcos Humberto Alvarado Espinel, Alexandra Manuela Arce Pluas, María Fernanda Astudillo Barrezueta, Lenin Daniel Barreto Zambrano, Janeth Paola Cabezas Castillo, Fernando Ricardo Cedeño Rivadeneira, José Ricardo Chávez Valencia, Comps Pasacaió Córdova Díaz, Raisa Irina Corral Álava, Pierina Sara Mercedes Correa Delgado, Roberto Emilio Cuero Medina, Esther Adelina Cuesta Santana, Victoria Tatiana Desintonio Malave, Eugenia Sofía Espin Reyes, Luisa Magdalena González Alcívar, Roñal Eduardo González Valero, Ana Cecilia Herrera Gómez, Marcela Priscila Holguín Naranjo, Fausto Alejandro Jarrín Terán, Xavier Andrés Jurado Bedran, Lenin Lara Rivadeneira, Juan Cristóbalcon Lloret Valdivieso, Blasco Remigio Luna Arevalo, Gustavo Enrique Mateus Acosta, Rosa Belén Mayorga Tapia, Patricia Monserrate Mendoza Jiménez, Lenin Francisco Mera Cedeño, Lyne Katuska Miranda Giler, María Gabriela Molina Meléndez, Christian Pabel Muñoz López, Silvia Patricia Núñez Ramos, Johanna Cecibel Ortiz Villavicencio, Mónica Estefanía Palacios Zambrano, Ana María Raffo Guevara, Mariuxi Cleopatra Sánchez Sarango, Ricardo Ulcuango Farinango, Jhajaira Estefanía Urresta Guzmán, José Luis Vallejo Ayala, Rebeca Viviana Veloz Ramírez, Carlos Víctor Zambrano Landin y Eduardo Mauricio Zambrano Valle.

- Esperanza (UNES), por sus propios derechos (causa No. **118-21-IN**); (ii) Geovanni Javier Atarihuana Ayala, Natasha Sashenka Rojas Pilaquinga y Nelson Armando Erazo, por sus propios derechos (causa No. **119-21-IN**); y, (iii) Mario Fernando Ruíz Jácome, Peter Fernando Calo Caisalítín, Joel Eduardo Abad Verdugo, Mireya Katerine Pazmiño Arregui, por sus propios derechos, y Leonidas Iza Salazar, por sus propios derechos y en calidad de presidente de la Confederación de Nacionalidades Indígenas del Ecuador (CONAIE) (causa No. **120-21-IN**).
5. El 15 de diciembre de 2021, Juan Edmundo Jordán Maruri, en calidad de vicepresidente del directorio de la Cámara Provincial de Turismo del Guayas, actuando en reemplazo temporal del presidente, presentó una acción pública de inconstitucionalidad impugnando el Decreto-Ley (causa No. **124-21-IN**).
 6. En autos de 21 y 24 de enero de 2022 y 21 de marzo de 2022, la Sala de Admisión admitió a trámite las causas No. **118-21-IN**, **119-21-IN**, **120-21-IN** y **124-21-IN** y las acumuló a la causa No. 110-21-IN.
 7. El 03 de febrero de 2022, Wilson Rafael Galarza Solis, por sus propios derechos, presentó acción pública de inconstitucionalidad impugnando el Decreto-Ley (causa No. **11-22-IN**), y esta fue admitida a trámite y acumulada el 11 de marzo de 2022.
 8. El 10 de febrero de 2022, Dina Maribel Farinango Quilumbaquin, por sus propios derechos, presentó acción pública de inconstitucionalidad impugnando el Decreto-Ley (causa No. **15-22-IN**), la cual fue admitida y acumulada por la Sala de admisión el 03 de junio de 2022.
 9. El 08 de marzo de 2022, Gustavo Vallejo Fierro y Elsa Guerra Rodríguez, en calidad de presidente y secretaria ejecutiva del Partido Socialista Ecuatoriano, presentaron un escrito en calidad de amicus curiae dentro de la causa No. 110-21-IN.
 10. El 08 de abril de 2022, Ramiro Vladimir Narváez Garzón, por sus propios derechos, presentó acción pública de inconstitucionalidad impugnando el Decreto-Ley (causa No. **28-22-IN**), misma que fue admitida a trámite y acumulada a la causa No. 110-21- IN, el 20 de mayo de 2022.
 11. El 18 de abril de 2022, Mónica Estefanía Palacios Zambrano y otros assembleístas², presentaron acción pública de inconstitucionalidad impugnando el Decreto-Ley (causa No. **31-22-IN**), la cual fue admitida y acumulada el 20 de mayo de 2022.
 12. El 19 de mayo de 2022, Gayne Villagómez Weir, Jorge Abraham Elias Cáceres Echeverría y César Sacoto Sánchez, en calidad de integrantes del colectivo Frente de Defensa Petrolero Ecuatoriano y por sus propios derechos, presentaron una acción

² Mariuxi Cleopatra Sánchez Sarango, Eugenia Sofía Espín Reyes, Silvia Patricia Núñez Ramos, Jahaira Estefanía Urresta Guzmán, Comps Pascacio Córdova Díaz, Luisa Magdalena González Alcívar, Ana María Raffo Guevara, Ana Cecilia Herrera Gómez, Rebeca Viviana Veloz Ramírez, Pamela Alejandra Aguirre Zambonino y Marcela Priscila Holguín Naranjo.

pública de inconstitucionalidad impugnando el Decreto-Ley (causa No. **45-22-IN**). Esta demanda fue admitida el 28 de julio de 2022 y acumulada a la No. 111-21-IN³.

13. En auto de 02 de agosto de 2022, la jueza sustanciadora avocó conocimiento de las causas No. 110-21-IN, No. 118-21-IN, No. 119-21-IN, No. 120-21-IN, No. 124-21-IN, No. 11-22-IN, No. 15-22-IN, No. 28-22-IN y No. 31-22-IN. Asimismo, requirió que la Asamblea Nacional dé contestación a las demandas presentadas dentro de las causas No. 118-21-IN, No. 15-22-IN, No. 124-21-IN, No. 31-22-IN y No. 28-22-IN; que la Procuraduría General del Estado dé contestación a la demanda presentada dentro de la causa No. 118-21-IN; que el Ministerio de Economía y Finanzas y el Servicio de Rentas Internas (“SRI”) remitan informes técnicos respecto de las demandas presentadas; y, convocó a audiencia pública telemática para el día 16 de agosto de 2022.
14. El 11 de agosto de 2022, Héctor Darío Borja Taco, en calidad de director de patrocinio legal y delegado del ministro de energía y minas, presentó un escrito en calidad de *amicus curiae* dentro de la causa No. 110-21-IN.
15. Con fechas 11 y 15 de agosto de 2022, Juan Carlos Herrera Mera, coordinador general jurídico encargado del Ministerio de Economía y Finanzas, y Francisco Briones Rugel, director general del SRI, remitieron los informes técnicos requeridos en auto de 02 de agosto de 2022.
16. El 16 de agosto de 2022, se realizó la audiencia convocada dentro de la presente causa.
17. En sesión ordinaria del Pleno de este Organismo del 28 de octubre de 2022, mediante sentencia No. 110-21-IN/22, el Pleno de la Corte Constitucional resolvió: “*Aceptar parcialmente la demanda de acción pública de inconstitucionalidad signada con el No. 110-21-IN y acumulados*”. La suscrita jueza concuerda con el análisis desarrollado en el voto de mayoría; sin embargo, disiente expresamente del examen de fondo realizado respecto de los artículos 43 numeral 1, artículo 39 numeral 5 y artículo 40 del Decreto-ley, por tanto, formula el presente voto salvado.

II. La disidencia: Análisis constitucional

18. En la *ratio decidendi*, parte pertinente del voto de mayoría se expuso:

“ 5.2.1.1. Sobre la presunta inconstitucionalidad de las reformas al impuesto a la renta a partir del artículo 43 numeral 1 del Decreto-Ley por contravenir los principios de equidad tributaria, progresividad y capacidad contributiva

[...] 178. [...] la reforma [...] incorpora [...] rangos de ingresos que conforme aumentan progresivamente establecen un impuesto basado en una tarifa fija y una porcentual respecto a la fracción excedente específica para cada nivel de ingresos. Por lo que,

³ La causa No. 45-22-IN fue recibida en el despacho de la jueza sustanciadora el 18 de agosto de 2022, conforme al memorando No. CC-SG-2022-456 de la Secretaría General del Organismo que consta a foja 16 del expediente constitucional.

analizada la tabla, esta Corte verifica que su reforma sí observa la capacidad contributiva de los sujetos pasivos del tributo no solo en función de sus ingresos sino también de los gastos que requieren para cubrir necesidades básicas promedio.

*179. En relación al principio de **equidad tributaria**, esta Corte encuentra que la tabla de ingresos del impuesto a la renta impone los mismos gravámenes a quienes están en la misma situación y distintas cargas a quienes están en condiciones diferentes. Es así que en la tabla se encuentran diez rangos distintos en los que se agrupa a personas que perciben similares ingresos y les asigna a todas ellas el mismo impuesto. Por lo que, aun cuando la tabla impugnada incrementó los montos en relación a los vigentes hasta 2021, se verifica que la carga tributaria se asigna por igual, en función de los ingresos que percibe cada grupo de contribuyentes. [...] Por lo que, no se encuentra que existan afectaciones al principio de equidad horizontal.*

[...] 181. [...] A partir de las modificaciones efectuadas en el Decreto-Ley a la tabla de ingresos, se advierte que conforme aumenta la renta incrementa también el impuesto que se debe pagar sobre la fracción básica y el porcentaje sobre la fracción excedente; por lo que, se verifica que, efectivamente, en la tabla la carga tributaria aumenta en función del aumento de los ingresos percibidos por cada sujeto pasivo.

[...] 183. Por lo expuesto, pese a que esta Corte no es ajena al hecho de que la tabla reformada por el Decreto-Ley trae consigo un incremento sustancial del impuesto y que esto genera un fuerte impacto para los contribuyentes, debe descartar el cargo planteado por los accionantes puesto que las modificaciones incorporadas en el artículo 43 numeral 1 del Decreto-Ley no inobservan los principios de capacidad contributiva, equidad y progresividad.

5.2.1.2. Sobre la presunta inconstitucionalidad del artículo 43 numeral 1 del Decreto-Ley por contravenir el principio de no confiscatoriedad

[...] 191. [...] aunque efectivamente esta Corte constata un incremento en la carga tributaria que en términos relativos o porcentuales podría ser visto como elevado, en realidad no llega al grado de limitar la propiedad de forma arbitraria, excesiva o injustificada, sino que lo hace en observancia de los principios de equidad y progresividad y responde a la capacidad contributiva de cada sujeto pasivo.

[...] 193. Por lo tanto, esta Corte advierte que la reforma al artículo 36 literal a) de la LRTI, contenida en el artículo 43 numeral 1 del Decreto-Ley no contraviene el principio de no confiscatoriedad.

5.2.1.3. Sobre la presunta inconstitucionalidad de los artículos 39 numeral 5 y 40 del Decreto-Ley por contravenir el principio de no regresividad

[...] 208. [...] dado que se trata de una sustitución del esquema de deducción por el de rebaja, esto implica que los gastos personales todavía están siendo considerados para el cálculo del impuesto a la renta de personas naturales; por lo que, el hecho de que no iguale los efectos económicos del mecanismo de deducción que existía previamente, no provoca un retroceso automático ni directo de los derechos a la salud, educación y vida digna y, por tanto no corresponde a este Organismo evaluar qué mecanismo es más adecuado, ni qué monto de deducción o rebaja es más conveniente, pues aquello es una cuestión de

diseño y de política fiscal que debe ser determinada por los órganos colegisladores en función de la libre configuración legislativa de los tributos.

[...] 210. En consecuencia, no se verifica que las reformas contenidas en los artículos 39 numeral 5 y 40 del Decreto-Ley sean incompatibles con el principio de no regresividad.”

1. [Se han omitido pies de página, tablas y gráficas]

19. Respecto al análisis sobre los artículos 43.1, 39.5 y 40 del Decreto-ley, esta jueza constitucional se aparta del voto de mayoría por los motivos que se exponen a continuación:

Sobre la presunta inconstitucionalidad de las reformas al impuesto a la renta a partir del artículo 43 numeral 1 del Decreto-Ley por contravenir los principios de equidad tributaria, progresividad, capacidad contributiva y no confiscatoriedad

20. Según los accionantes, la reforma al impuesto a la renta de personas naturales, prescrita en el Decreto-Ley es inconstitucional. Para sostener su argumento, estos afirman que el incremento en el pago del impuesto (artículo 43.1), la eliminación del sistema de deducción de gastos personales para el cálculo del impuesto y su reemplazo por un sistema de rebaja (artículos 39.5 y 40) serían incompatibles con los principios de progresividad, equidad tributaria, capacidad contributiva y no confiscatoriedad. Por ello, los artículos referidos serán analizados con el fin de constatar si aquellos contravienen o no los principios constitucionales invocados por los accionantes.

21. El diseño del impuesto a la renta de personas naturales establece que, quienes perciban una renta superior a la fracción básica gravada con tarifa 0% de impuesto a la renta,⁴ tienen la capacidad económica para efectuar el pago del tributo.

22. Este voto considera pertinente hacer notar que cada segmento de la tabla afecta a un grupo de sujetos obligados a tributar según su nivel de ingresos. No obstante, conviene recalcar que, el hecho de que exista una gradación de los mismos y una tabla progresiva no implica que esta reforma sea compatible con los principios tributarios, particularmente el principio de capacidad contributiva, pues la existencia de una gradación o segmentos no garantiza que el hecho generador de una obligación tributaria cumpla con la connotación de que “*los particulares están obligados a contribuir en función a su capacidad económica*”⁵.

23. Si bien los ciudadanos que tienen manifestaciones de riqueza están llamados a contribuir y a aportar al gasto público, por el principio de capacidad contributiva⁶ y tienen derecho

⁴ La fracción básica gravada se encuentra fijada en USD 11.310,00.

⁵ Corte Constitucional del Ecuador sentencia No. 65-17-IN/21, 19 de mayo 2021, párr. 47: “47. El principio de capacidad contributiva implica que solamente las manifestaciones directas o indirectas de riqueza pueden configurar el hecho generador de una obligación tributaria. Por otro lado, deriva en que los particulares están obligados a contribuir de manera progresiva en función de su capacidad económica”.

⁶ Corte Constitucional del Ecuador sentencia No. 47-15-IN, 10 de marzo de 2021, párr. 68: “68. En efecto, el principio de capacidad contributiva se enfoca en determinar si la persona llamada a contribuir tiene manifestaciones de riqueza (a través de la renta, consumo, etc.) que le sitúen en capacidad de aportar al

a que su nivel de afectación tributaria vaya acorde al nivel de las posibilidades económicas de cada individuo por el principio de progresividad⁷, no es menos cierto que esta Corte Constitucional ha reconocido límites a la recaudación tributaria:

“69. No obstante, bajo ninguna circunstancia la recaudación tributaria puede traducir un acto de confiscación de la propiedad privada. En este sentido, ni la idea de que puede gravarse las formas de manifestación de riquezas para financiamiento del gasto público (capacidad contributiva), ni la idea de quien más “tiene” más debe “contribuir” (progresividad), pueden convertirse en una excusa para que el Estado despliegue conductas de confiscación, de anulación o limitación ilegítima de la propiedad privada”
[Énfasis agregado]

24. En este marco, se observa que la tabla establecida por el Decreto-Ley ha reformado la tabla para el cálculo del impuesto a la renta⁸ y esto ha tenido como resultado que la carga tributaria de ciertos grupos de sujetos pasivos se haya modificado mínimamente, a diferencia de otros segmentos (grupos de la tabla) cuya carga se ha incrementado en más del 200% aproximadamente⁹, porcentaje que además varía, de manera considerable, de un rango a otro sin justificación¹⁰.
25. Este incremento evidentemente, no considera la real capacidad contributiva de los sujetos pasivos ni siquiera se observa una relación entre el nivel de ingresos y el impacto tributario. Tampoco evidencia un sustento técnico que permita examinar si la determinación de este nuevo mecanismo de cálculo del impuesto a la renta toma en cuenta su capacidad contributiva real.

gasto público; mientras que el principio de progresividad está inspirado en una concepción de justicia distributiva, en lugar de en una noción de justicia conmutativa; por consiguiente, mandará que el nivel de afectación tributaria vaya acorde con el nivel de posibilidades económicas de cada individuo; y que los servicios y derechos que se financien con lo recaudado se distribuyan conforme a las necesidades de los ciudadanos.

⁷ *Ibídem.*

⁸ Pese a que no existen modificaciones sustanciales en los primeros cinco niveles de la tabla de ingresos vigente, se verifica que existan cambios a partir del sexto rango de la tabla vigente, pues se establecen nuevos valores, esto es, se establece un rango de entre USD 31.630,01 y USD 41.630,01, en el cual se determina un impuesto sobre la fracción básica de 2.449,40 y un 20% de impuesto sobre la fracción excedente que no existía previamente. Además, a partir el séptimo rango de la tabla vigente se aprecian variaciones que en su mayoría incrementan la carga impositiva de los contribuyentes, pues, en los niveles séptimo y octavo de la tabla, también se establecieron nuevos rangos más pequeños, provocando que las personas que se ubicaban en rangos inferiores automáticamente pasen a uno superior con el correlativo incremento del impuesto sobre la fracción básica y el porcentaje sobre la fracción excedente.

⁹ Por ejemplo, una persona natural en relación de dependencia cuya remuneración mensual es USD 3418.00, con el nuevo cálculo y la aplicación de la rebaja para el 2022 genera un impuesto a la renta causado por USD 3141.00; mientras que la misma persona con el sistema anterior y con la deducción máxima de gastos personales tenía como impuestos a la renta causado un valor de USD 880.00. En este ejemplo, el incremento del impuesto a la renta causado es del 257%.

¹⁰ Otro ejemplo, una persona natural en relación de dependencia cuya remuneración mensual es USD 5509.80, con el nuevo cálculo y la aplicación de la rebaja para el 2022 genera un impuesto a la renta causado por USD 7925.72; mientras que la misma persona con el sistema anterior y con la deducción máxima de gastos personales tenía como impuestos a la renta causado un monto por USD 4698.00. En este ejemplo, el incremento del impuesto a la renta causado es del 69%.

26. El principio de progresividad está estrechamente ligado al de equidad tributaria, así el que tiene más capacidad contributiva asume obligaciones de mayor cuantía en proporción a esa capacidad. Y dado que no se identifica equidad en el impacto del tributo en los distintos grupos de sujetos, pues si bien aumenta la carga impositiva conforme al nivel de renta, existen rangos en los que la misma aumenta de manera desproporcional en relación a los demás, dejando de gravar la riqueza de los sujetos pasivos de manera proporcional, por lo que, resultaría contradictorio aseverar que la reforma respeta el principio de equidad tributaria.
27. Por lo expuesto, al inobservarse los principios de capacidad contributiva, progresividad y equidad tributaria con la reforma *in examine*, es posible concluir con base a la jurisprudencia de esta Corte Constitucional citada *supra*, que el Decreto-Ley está limitando de forma ilegítima el derecho a la propiedad privada de los ciudadanos que están llamados a contribuir al gasto público a través del impuesto a la renta.
28. Los accionantes también manifiestan que el incremento en la carga tributaria, que efectuó la reforma, es incompatible con el principio de no confiscatoriedad. De modo que, sobre la base del cargo planteado, corresponde dilucidar si la reforma entraña un aumento en la carga tributaria, respecto del año anterior, que resulte exorbitante o desproporcionado en relación a la capacidad contributiva.
29. En principio, incrementar la carga tributaria en sí mismo no afecta el principio de confiscatoriedad pues este “*no protege ni tutela un quantum o tarifa máxima de los tributos*”¹¹; sin embargo, este principio protege el derecho a la propiedad. En esta línea, como he señalado en párrafo 24-25 *supra*, la reforma a la tabla ha generado incrementos que resultan desproporcionados. Esto provoca una excesiva carga impositiva a ciertos contribuyentes y lesiona el principio de equidad tributaria, sobrecargando a unos más que a otros. Esa sobrecarga de obligaciones tributarias, aunada a la eliminación del sistema de deducción de gastos personales, elevan la presión fiscal y ponen en riesgo la satisfacción de necesidades personales por efecto de la detracción de la economía de los particulares de recursos que se destinarán al pago efectivo del tributo.
30. Así las cosas, esa desproporción injustificada, implica una transgresión al principio de no confiscatoriedad, pues aunque no se anule la totalidad del patrimonio del contribuyente, este soporta una carga tributaria excesiva que menoscaba su derecho a la propiedad, en contravención a lo previsto en el artículo 11.8 de la Constitución que dispone: “*Será inconstitucional cualquier acción u omisión de carácter regresivo que disminuya, menoscabe o anule injustificadamente el ejercicio de los derechos*”.

¹¹ Corte Constitucional del Ecuador sentencia No. 47-15-IN, 10 de marzo de 2021, párr. 73 y 74: “ **73.** *En este punto, la Corte Constitucional estima prudente advertir que el principio de no confiscatoriedad no traduce de manera automática un quantum o tarifa máxima tributaria, ya que esto dependerá de la clase de objeto imponible y de la capacidad contributiva de las personas. 74.* *Con esto, se deja en evidencia que el principio de no confiscatoriedad no protege ni tutela un quantum o tarifa mínima o máxima de los tributos, sino que tutela al derecho de propiedad como tal, y a sus funciones individuales, sociales y ambientales; por consiguiente, la calificación de una tarifa como confiscatoria o no, dependerá del estudio que se haga en cada contexto*”.

31. Por todo lo expuesto, se concluye que el artículo 43 numeral 1 del Decreto-Ley es incompatible con los principios de equidad, progresividad, capacidad contributiva y no confiscatoriedad.

Sobre la presunta inconstitucionalidad de los artículos 39 numeral 5 y 40 del Decreto-Ley por contravenir los principios de equidad tributaria, progresividad, capacidad contributiva y no confiscatoriedad

32. Los accionantes sostienen que la eliminación injustificada del sistema de deducción de gastos personales para el cálculo del impuesto a la renta de personas naturales, y su reemplazo por un sistema de rebaja, contravienen los principios de equidad tributaria, progresividad, capacidad contributiva y no confiscatoriedad.

33. En este contexto, el voto de mayoría analiza el principio de progresividad y señala que *“se trata de una sustitución del esquema de deducción por el de rebaja, esto implica que los gastos personales todavía están siendo considerados para el cálculo del impuesto a la renta de personas naturales; por lo que, el hecho de que no iguale los efectos económicos del mecanismo de deducción que existía previamente, no provoca un retroceso automático ni directo de los derechos a la salud, educación y vida digna y, por tanto no corresponde a este Organismo evaluar qué mecanismo es más adecuado, ni qué monto de deducción o rebaja es más conveniente, pues aquello es una cuestión de diseño y de política fiscal que debe ser determinada por los órganos colegisladores en función de la libre configuración legislativa de los tributos”*.

[Énfasis agregado]

34. Disiento del análisis realizado, porque corresponde realizar un control constitucional a partir de los principios tributarios (capacidad contributiva, progresividad, equidad tributaria, etc) que fueron alegados y porque desdice las competencias de la Corte para controlar la constitucionalidad de las normas tributarias. El hecho que los colegisladores deban valorar el impacto social, económico y político o la “conveniencia” “pertinencia” al emitir normas tributarias no enerva las competencias de la Corte para valorar la constitucionalidad de las normas tributarias sobre la base de los principios tributarios (que están directamente relacionados con el impacto social o económico de dichas normas o los tributos).
35. Ahora bien, lo que corresponde considerar en este momento, es el impacto de las reformas en el cálculo del impuesto a la renta o los “efectos” de la sustitución de un “esquema de gastos personales” por uno de “rebaja”, más allá que considero que no existe una distinción absoluta entre gastos personales y los otros gastos deducibles que sirven para “crear” “mantener” o “mejorar” los ingresos, por tanto, no es preciso sostener que los gastos personales no están ligados a la generación de ingresos.
36. El sistema actual de rebaja pretende aliviar la carga tributaria, pero este representa un rubro bastante inferior en consideración a la deducción de gastos personales. En el sistema anterior, el total de gastos deducibles era de hasta el 50% de los ingresos

gravados de los contribuyentes sin que puedan superar los USD 14.703. Tras la deducción, se determinaba la base imponible y se lograba obtener el impuesto causado. En cambio, la rebaja constituye una disminución mucho menor porque se fundamenta en los ingresos brutos anuales incluidos los ingresos exentos y si se cumplen los supuestos determinados en la ley su tope máximo es de aproximadamente USD 5 000.

- 37.** En concordancia con lo expuesto tal como se mencionó con anterioridad, solamente las manifestaciones directas o indirectas de riqueza pueden configurar el hecho generador de una obligación tributaria y los particulares están obligados a contribuir en función de su capacidad económica de manera proporcional. Por tanto, la sustitución del esquema de gastos por uno de rebajas, sí afecta a la capacidad contributiva de los sujetos obligados, considerando que este principio implica que el sistema tributario grave la riqueza de los sujetos pasivos de manera proporcional a su incremento, lo que no se observa en este nuevo esquema.
- 38.** Toda vez que el esquema vigente no toma en cuenta los gastos personales de las personas naturales, la sustitución del esquema de deducción de gastos personales por un sistema de rebaja provoca un incremento considerable en la carga impositiva, generando una afectación tangible en la determinación del tributo, lo que origina además, un aumento desproporcionado y excesivo en la referida carga impositiva de los sujetos pasivos que han mantenido el mismo nivel de renta que en el año fiscal anterior. En consecuencia, al eliminar los gastos personales como deducibles, esto es, no permitirle al ciudadano deducir gastos que sirven para crear, mantener o mejorar ingresos, tales como alimentación, educación, salud, vida digna, etc., se propende a gravar los ingresos brutos o renta bruta y no la renta real
- 39.** Por lo expuesto, la introducción del sistema de rebaja, supone un aumento de la carga impositiva que no está justificada en un incremento real de la renta del contribuyente y dado que la sustitución del esquema de gastos por uno de rebajas inobserva el principio de capacidad contributiva, al no ser proporcional, tampoco cumple con el principio de equidad tributaria, el principio de progresividad ni la no confiscatoriedad al provocar un impacto superior a la riqueza de los sujetos obligados. En consecuencia, dichas reformas devienen en inconstitucionales.
- 40.** Con base en las consideraciones expuestas, se concluye que los artículos 39.5, 40 y 43.1 de la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y la Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia COVID-19 inobservan los principios de progresividad, equidad tributaria, capacidad contributiva y no confiscatoriedad, por lo tanto, se debe declarar su inconstitucionalidad por el fondo.

Teresa Nuques Martínez
JUEZA CONSTITUCIONAL

Razón. - Siento por tal que el voto salvado de la Jueza Constitucional Teresa Nuques Martínez, anunciado en la sentencia de la causa 110-21-IN y acumulados, fue presentado en Secretaría General el 28 de octubre de 2022, mediante correo electrónico a las 17:36; y, ha sido procesado conjuntamente con la Sentencia. - Lo certifico.

Firmado electrónicamente
Aída García Berni
SECRETARIA GENERAL