

## **Caso No. 1-23-UE**

### **SEÑORAS JUEZAS Y SEÑORES JUECES DE LA CORTE CONSTITUCIONAL DEL ECUADOR**

1. Pablo Fernando Villegas Landázuri, con cédula de ciudadanía No. 1002012977, de nacionalidad ecuatoriano, domiciliado en esta ciudad de Quito, por mis propios derechos, comparezco ante ustedes con la finalidad de aportar como amigo de la corte (amicus curiae) al debate respecto al contenido del Decreto Ley Orgánica para el Fortalecimiento de la Economía Familiar (LEFAM), en los siguientes términos:

#### **I. REFERENCIAS ACADÉMICAS Y PROFESIONALES**

2. Mis estudios universitarios de pregrado los desarrollé en la Pontificia Universidad Católica del Ecuador, en donde obtuve el título de Abogado. A nivel de posgrado obtuve el título de Especialista en Derecho Constitucional en la Universidad Andina Simón Bolívar y el título de Máster en Fiscalidad Internacional y Comunitaria por la Universidad de Castilla – La Mancha, España.

3. He sido funcionario del Servicio de Rentas Internas desde el año 2002 al 2019, en donde he ocupado diversos cargos, funciones y jefaturas, destacando como mi último cargo, el haber sido Jefe de Nacional del Departamento de Normativa Tributaria, de la Dirección Nacional Jurídica del SRI. También he sido Director Nacional Jurídico del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador.

4. Soy docente de materias relacionadas con el Derecho Tributario en varias universidades dentro y fuera del país (Universidad Andina Simón Bolívar, Universidad de las Américas – UDLA, Universidad Tecnológica Equinoccial, etc). Soy autor de varias publicaciones sobre Derecho Tributario y Aduanero en revistas y libros a nivel nacional e internacional.

#### **II. ELEMENTOS DE ANÁLISIS DENTRO DEL DECRETO LEY ORGÁNICA PARA EL FORTALECIMIENTO DE LA ECONOMÍA FAMILIAR (LEFAM)**

##### **II.1. Carácter reservado de la información tributaria (Art. 17 decreto LEFAM)**

*Riesgo y derecho o norma constitucional en afectación:*

5. En caso de que no se logre expedir el Art. 17 del decreto LEFAM, quedaría en duda el carácter reservado que puedan tener los planes y programas de control que efectúen las administraciones tributarias, así como la información obtenida en el marco de instrumentos internacionales, por lo que podría estar en peligro el **deber de contribuir**, previsto en el Art. 83 num 15 de la Constitución.

*Desarrollo:*

6. El Art. 15 de la nueva Ley Orgánica de Transparencia y Acceso a la Información Pública LOTAIP (Segundo Suplemento del Registro Oficial No. 245, de 7 de febrero de 2023) se refiere a la información reservada, clasificando, entre otros casos: “6. *Información expresamente establecida como reservada en leyes orgánicas vigentes.*” (El subrayado me pertenece).

7. El Art. 17 de la derogada Ley Orgánica de Transparencia y Acceso a la Información Pública (Suplemento del Registro Oficial No. 337, de 18 de mayo de 2004), respecto a la información reservada, expresaba: “b) *Las informaciones expresamente establecidas como reservadas en leyes vigentes.*” Como puede verse, la reforma al texto analizado consiste en que, anteriormente, no se requería que la información establecida como reservada conste en una ley que tenga calidad de orgánica.

8. El texto de la nueva LOTAIP puede afectar a la información establecida como reservada que conste en leyes que no tengan calidad de orgánica, las cuales, por efecto de la reforma, perderían la calidad de reservada.

9. La Ley de Régimen Tributario Interno (que ya no tiene calidad de orgánica), en su Art. 101 inciso sexto, establece:

*“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. (...)”*

10. Como consecuencia de la entrada en vigencia de la nueva LOTAIP, los planes y programas de control a cargo del Servicio de Rentas Internas perderían el carácter de reservado por cuanto la Ley de Régimen Tributario Interno no tiene calidad de orgánica.

11. El control tributario, de acuerdo al Diccionario Panhispánico del Español Jurídico, consiste en la: “*Potestad que ostenta la Agencia Estatal de la Administración Tributaria que ejerce a través de un plan, para comprobar e investigar los datos sobre los bienes, derechos, rentas o actividades económicas de los obligados tributarios, obtenidos a partir de las declaraciones presentadas por ellos mismos o a través de actuaciones selectivas de captación de información, que facilita la detección de riesgos fiscales y la selección óptima de los obligados que serán objeto de comprobación.*”

12. Tal es su importancia a nivel mundial que un control eficiente es la herramienta más adecuada en la lucha contra la evasión y elusión tributaria, lo que permite el cumplimiento del deber de contribuir, previsto en el Art. 83 num 15 de la Constitución.

13. Tanto los planes como los programas de control tributario requieren ser protegidos con el carácter de reservado, a efectos de evitar la evasión y elusión. Por citar un ejemplo dentro de la legislación comparada, el Art. 116 de la Ley General Tributaria de España señala:

*“Art. 116.- Plan de control tributario: La Administración tributaria elaborará anualmente un Plan de control tributario que tendrá carácter reservado, aunque ello no impedirá que se hagan públicos los criterios generales que lo informen.”*

14. Como puede verse, la reforma al Art. 99 del Código Tributario propuesta en el Art. 17 del decreto LEFAM obedece a la necesidad de otorgar calidad de información reservada a los planes y programas de control del Servicio de Rentas Internas, en procura de la lucha contra la evasión y elusión fiscal, a efectos de cumplir con el postulado constitucional del deber de contribuir.

15. El otro elemento relevante de la reforma al Art. 99 del Código Tributario se debe a la necesidad de proteger a la información obtenida mediante instrumentos internacionales, dándole calidad de información reservada.

16. En un mundo globalizado no es suficiente el control tributario dentro de los límites territoriales del Estado. "No es posible garantizar el cumplimiento de leyes tributarias de un Estado sin contar con información fiscal de carácter interestatal" dice José Manuel Calderón Carrero en su libro Intercambio de información y fraude fiscal internacional.

17. Si bien los propios tratados internacionales (convenios para evitar la doble imposición, acuerdos específicos de intercambio de información, etc) ya contemplan cláusulas expresas de carácter reservado de la información, este criterio debe estar plasmado expresamente en el Código aplicable a todos los tributos, por seguridad jurídica.

## **II.2. Rebaja del impuesto a la renta por gastos personales para el ejercicio fiscal 2023 (Disposición General Primera decreto LEFAM)**

*Riesgo y derecho o norma constitucional en afectación:*

18. Un tratamiento inadecuado del **principio de irretroactividad** en materia tributaria (Art. 300 de la Constitución) podría generar inseguridad jurídica en este caso y en casos posteriores. Es necesario proporcionar elementos para un análisis jurídico del principio de irretroactividad y términos similares.

*Desarrollo:*

19. El principio de irretroactividad (norma jurídica previa) suele considerarse una de las manifestaciones de la seguridad jurídica, al igual que la claridad, publicidad, estabilidad, etc. Esto es aplicable tanto para el derecho en general como para el derecho tributario en especial. Así puede evidenciarse de la descripción del derecho a la seguridad jurídica previsto en el Art. 82 de la Constitución.

20. La doctrina internacional suele diferenciar entre la retroactividad y la retrospectividad. La primera se refiere a la aplicación de una nueva ley a situaciones jurídicas consolidadas antes de su entrada en vigencia. La segunda se refiere al caso de que una nueva ley entra a regir situaciones que se

encuentran en proceso de consolidación. (Catalina Plazas Molina, *El principio de irretroactividad en materia tributaria*, Bogotá, Temis, 2007, p. 211).

21. De acuerdo a lo analizado, la Disposición General Primera del decreto LEFAM se refiere propiamente a un caso de retrospectividad por cuanto la reforma propuesta afecta al ejercicio fiscal 2023, situación que todavía no se ha consolidado.

22. La distinción entre retroactividad y retrospectividad ha sido útil para que la jurisprudencia colombiana otorgue efectos distintos a las dos situaciones:

*“7. Según la jurisprudencia nacional, el artículo 363 constitucional prohíbe la aplicación retroactiva de las normas tributarias, independientemente de que sean o no favorables al contribuyente. En tal sentido, es absoluta la prohibición de aplicar una norma en relación con hechos generadores consolidados antes de su entrada en vigor.*

*8. El artículo 338, Superior, por su parte, según la misma jurisprudencia, prohíbe la aplicación retrospectiva de las normas tributarias reguladoras de tributos de período cuando aumenten la incidencia tributaria en desmedro del contribuyente. Por el contrario, si se trata de nuevas normas favorables al contribuyente, se pueden aplicar en el mismo período fiscal en que entran en vigencia, sin que por ello se entienda quebrantado el artículo 338 constitucional. La razón esgrimida es precisa y contundente: Esa disposición fue incluida en la Carta Política como una garantía para los contribuyentes.” (Catalina Plazas Molina, *El principio de irretroactividad en materia tributaria*, Bogotá, Temis, 2007, p. 211). (El subrayado me pertenece)*

23. En ese sentido, la Corte Constitucional de Colombia, dentro de la sentencia C-527 de 1996 (M. P. Jorge Arango Mejía) expresó: *“si una norma beneficiosa al contribuyente, evitando que se aumenten sus cargas, en forma general, por razones de justicia y equidad, sí puede aplicarse en el mismo período sin quebrantar el artículo 338 de la Constitución. La prohibición contenida en esta norma está encaminada a impedir que se aumenten las cargas al contribuyente, modificando regulaciones en relación con períodos vencidos o en curso. La razón de la prohibición es elemental: el que el Estado no pueda modificar la tributación con efectos retroactivos, con perjuicio de los contribuyentes de buena fe”.*

24. En España, César García Novoa defiende la aplicación de la “retroactividad favorecedora”, desde una visión garantista para el administrado, señalando que *“no pueden entenderse como contrarios a la seguridad jurídica los supuestos en que, objetivamente, se introduzca un régimen fiscal más beneficioso para todos los contribuyentes o sólo para algunos de ellos (los que realicen los presupuestos descritos en la ley, caso de la introducción retroactiva de exenciones o beneficios fiscales) sin que se produzca un perjuicio para los demás”.* (García Novoa, *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Barcelona, Marcial Pons, 2000, p. 178)

25. Por lo expuesto, considero que existen suficientes elementos a nivel de doctrina como de jurisprudencia internacional como para permitir el contenido claramente retrospectivo (no retroactivo) de la Disposición General Primera.

### **II.3. Vigencia del decreto ley a partir del dictamen favorable de la Corte Constitucional (Disposición derogatoria (sic) decreto LEFAM)**

*Riesgo y derecho o norma constitucional en afectación:*

26. La aceptación de la vigencia a partir del dictamen favorable de la Corte Constitucional puede dificultar el acceso al texto normativo y generar dudas sobre la fecha de entrada en vigencia del decreto LEFAM, vulnerando el **derecho a la seguridad jurídica** previsto en el Art. 82 de la Constitución.

*Desarrollo:*

27. Son varias las normas jurídicas que se refieren a la importancia del acto de promulgación de leyes en el Registro Oficial, empezando por el Art. 5 del Código Civil:

*“Art. 5.- La ley no obliga sino en virtud de su promulgación por el Presidente de la República.*

*La promulgación de las leyes y decretos deberá hacerse en el Registro Oficial, y la fecha de promulgación será, para los efectos legales de ella, la fecha de dicho registro. (...)*”

28. En ese sentido, la misma Constitución, en su Art. 140, dictamina que el Presidente de la República debe ordenar la publicación de los decretos ley en el Registro Oficial.

29. Si bien no tiene rango constitucional la publicación o promulgación en el Registro Oficial de los textos legales, dicha publicación sería el único mecanismo por el cual se pueda dar cumplimiento al principio de publicidad material, que es otra más de las manifestaciones de la seguridad jurídica previsto en el Art. 82 de la Constitución:

*“Art. 82.- El derecho a la seguridad jurídica se fundamenta en el respeto a la Constitución y en la existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por las autoridades competentes.”* (El subrayado me pertenece)

30. Para el derecho tributario la publicación en el Registro Oficial tiene tal importancia que el Art. 11 del Código Tributario establece la obligatoriedad de publicar las leyes tributarias en dicho Registro como fecha de inicio de su vigencia, como regla general.

31. Para resaltar la importancia de la promulgación en el Registro Oficial, cito las palabras del profesor García Novoa respecto a la publicación en el BOE de las leyes tributarias españolas:

*“como señala Salvador Coderch, esta forma de publicación en el Diario Oficial es la manera tradicional y habitual de cumplir el principio de publicación de las normas, lo que “marca de hecho los límites actuales del principio de seguridad jurídica en esta materia”, y no olvidemos que un importante componente de la certeza jurídica es la posibilidad de esperar que el poder público actúe en cada caso de la manera en que lo hace ordinaria y típicamente – in quod plerumque accidit-. La conclusión a la que cabe llegar es que cualquier cambio a menos, en materia de publicidad, en el sentido de optar por una forma de publicidad distinta al BOE y de previsible menor eficacia, sería inconstitucional por contravenir el principio de seguridad jurídica. La publicación en el BOE es un punto de no retorno en la seguridad jurídica que cabe esperar de las exigencias de la publicidad formal.” (García Novoa, Op. cit., p. 142)*

32. Se debe resaltar la importancia del principio de publicidad material, concretado en la promulgación en el Registro Oficial, en estos tiempos en los cuales en nuestro país se está volviendo costumbre la “entrada en vigencia a partir de su suscripción” .

#### **II.4. RIMPE emprendedores (Art. 12 decreto LEFAM) Vulneración a la seguridad jurídica por vacío normativo**

*Riesgo y derecho o norma constitucional en afectación:*

33. La tabla sobre tarifa del impuesto a la renta para RIMPE emprendedores tiene un vacío normativo, no se encuentra regulado el caso de RMPE emprendedores con ingresos menores a USD 20.000. En caso de expedirse el decreto LEFAM se estaría vulnerando el **derecho a la seguridad jurídica** previsto en el Art. 82 de la Constitución.

*Desarrollo:*

34. Otra de las manifestaciones del derecho a la seguridad jurídica es el que se refiere a los vacíos normativos, que también se puede desprender del Art. 82 ya varias veces citado:

*“**Art. 82.-** El derecho a la seguridad jurídica se fundamenta en el respeto a la Constitución y en la existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por las autoridades competentes.” (El subrayado me pertenece)*

35. El Art. 12 del decreto LEFAM, que sustituye el Art. 97.6 de la LRTI, se refiere a la tarifa del impuesto RIMPE para negocios populares y emprendedores. En el caso de la tabla de RIMPE emprendedores, se hace notar que inicia desde USD 20.000, por lo que queda la duda de si tributan o no tributan los contribuyentes RIMPE emprendedores.

36. Esta omisión parece ser fruto de un lapsus calami, y si bien los especialistas en derecho tributario están obligados a interpretar el rango omitido como no

gravado, han surgido varias preguntas sobre este tema desde varios sectores de la sociedad, por lo que considero adecuado regular este tema.

Pablo Villegas Landázuri